

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Vnitropodnikové směrnice účetní jednotky
Internal Regulations of Accounting Entity

Student: Petr Stix

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2014

Zadání bakalářské práce

Student: **Petr Stix**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: Vnitropodnikové směrnice účetní jednotky
Internal Regulations of Accounting Entity

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Vybrané vnitropodnikové směrnice doporučené
3. Vybrané vnitropodnikové směrnice ostatní
4. Analýza vnitropodnikových směrnic účetní jednotky
5. Závěr

Seznám použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele* 2013. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 424 s. ISBN 978-80-7263-771-3.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů* 2013. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 574 s. ISBN 978-80-7357-993-7.

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 440 s. ISBN 978-80-7263-824-6.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 09.05.2014

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci, kromě příloh č. 1 – 2 a informací, které mi byly poskytnuty společností, vypracoval samostatně.

V Ostravě dne 11. 7. 2014

.....

Petr Stix

Obsah

1. Úvod.....	5
2. Vybrané vnitropodnikové směrnice doporučené	7
2.1 Směrnice upravující oceňování, evidování a účtování zásob	8
2.1.1 Způsoby účtování zásob	10
2.1.2 Oceňování při pořízení zásob	13
2.1.3 Způsoby oceňování zásob na skladě	13
2.1.4 Zásoby vlastní výroby	14
2.2 Směrnice upravující odpisový plán	15
2.2.1 Vymezení dlouhodobého majetku.....	16
2.2.2 Účetní odpisy.....	17
2.2.3 Doba použitelnosti dlouhodobého majetku.....	17
2.2.4 Metody stanovení účetních odpisů	18
2.2.5 Daňové odpisy.....	19
2.2.6 Metody stanovení daňových odpisů	20
2.2.7 Další ustanovení, která mohou být uvedena v odpisovém plánu	22
2.3 Směrnice upravující pokladní agendu	23
2.3.1 Peníze v hotovosti a ceniny	23
2.3.2 Vnitropodniková úprava pokladní agendy	23
3. Vybrané vnitropodnikové směrnice ostatní.....	26
3.1 Směrnice upravující používání silničních motorových vozidel podniku	26
3.2 Směrnice upravující problematiku stravování	28
3.2.1 Zákonná úprava poskytování stravování a přestávek na odpočinek	29
3.2.2 Vnitropodniková úprava stravování	30
3.3 Směrnice upravující cestovní náhrady.....	31
3.3.1 Teoretické vymezení pracovních cest a cestovních náhrad.....	32
3.4 Směrnice upravující poskytování ochranných a jiných pracovních pomůcek zaměstnancům	39

3.4.1	Obecné vymezení problematiky poskytování pracovních ochranných pomůcek zaměstnancům	39
4.	Analýza vnitropodnikových směrnic účetní jednotky	41
4.1	Představení společnosti DLF-TRIFOLIUM Hladké Životice, s.r.o.	41
4.2	Směrnice zásob ve společnosti DLF-TRIFOLIUM Hladké Životice, s.r.o.	42
4.2.1	Vymezení a evidence zásob	42
4.2.2	Způsoby účtování zásob	43
4.2.3	Oceňování zásob	44
4.2.4	Hodnocení směrnice zásob	45
4.3	Směrnice upravující cestovní náhrady ve společnosti DLF-TRIFOLIUM Hladké Životice, s.r.o.	45
4.3.1	Analýza směrnice cestovních náhrad ve společnosti DLF	46
4.4	Směrnice upravující archivaci účetních záznamů a jejich skartaci	48
5.	Závěr.....	49
	Seznam použité literatury.....	50
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1. Úvod

Bakalářská práce si klade za cíl teoreticky popsat a v praktické části analyzovat vnitropodnikové směrnice účetní jednotky. Správně vypracovaný systém vnitropodnikových směrnic je základem pro bezproblémové fungování účetní jednotky během účetního období a bezproblémový průběh daňové kontroly. To vše ulehčuje práci nejen technickohospodářským pracovníkům firmy, ale i mistrům na dílnách, kteří díky směrnícím ví, jaké podklady připravit svým nadřízeným.

Mělo by tedy být prioritou každé účetní jednotky mít tento systém směrnic bezchybně vypracován, ať už se jedná o individuálního podnikatele, který je účetní jednotkou nebo o obchodní korporaci. Účetních jednotek, které mají systém směrnic nedokonalý nebo špatně zpracovaný, není málo. Existují i individuální podnikatelé, kteří nemají vůbec žádné vnitropodnikové směrnice. Tito individuální podnikatelé jsou schopni bez směrnic fungovat, protože mají třeba jen pět zaměstnanců, kteří navíc dělají stejnou práci. Účetnictví si pak individuální podnikatel nechává zpracovat externě a najatý účetní mu účetnictví vede jak je zvyklý ze své praxe, aniž by své postupy zaznamenal v podobě směrnic. Jak ukazuje praxe, opravdu je možné takto fungovat, ale když do účetní jednotky přijdou na kontrolu zaměstnanci finančního úřadu, neprobíhá kontrola zrovna bez problémů.

Proto roste tlak finančních úřadů, aby každá účetní jednotka měla své směrnice v pořádku. Situace je lepší u obchodních korporací. Je to dáno tím, že obchodní korporace jsou zpravidla velké společnosti, které by bez systému vnitropodnikových směrnic a vůbec dobře fungujícího vnitropodnikového účetnictví nemohly vůbec existovat. I tyto účetní jednotky mají však se směrnicemi problémy a to hlavně proto, že zákony ze kterých směrnice vycházejí, se neustále mění a tak je třeba směrnice neustále aktualizovat. Proto jsem se rozhodl vybrat si vnitropodnikové směrnice jako téma mé bakalářské práce a v praktické části této práce analyzovat vybrané směrnice podniku DLF-TRIFOLIUM Hladké Životice, s.r.o., ve kterém jsem absolvoval odbornou praxi.

Teoretická část bakalářské práce se dále dělí na „Vybrané vnitropodnikové směrnice doporučené“ a „Vybrané vnitropodnikové směrnice ostatní“.

Cílem první teoretické části je uvést základní charakteristiky vnitropodnikových směrnic. Následně teoreticky rozpracovat např. směrnice týkající se problematik, v nichž má většina účetních jednotek vázáno nejvíce aktiv a proto je vhodné je upravit jasnými pravidly a

tato pravidla dát na vědomí v podobě směrnic, ať už pro potřeby technicko-hospodářských pracovníků účetních jednotek nebo pro potřeby externích kontrolních orgánů, jako jsou auditoři nebo správce daně.

Cílem druhé teoretické části bakalářské práce je rozpracovat oblasti čtyř vnitropodnikových směrnic, které se dotýkají zaměstnanců účetních jednotek a je vhodné je upravit směrnicemi, například proto, aby nedocházelo k nedorozuměním mezi zaměstnanci a účetní jednotkou.

Společným cílem obou teoretických částí je uvést různé možnosti řešení stejné problematiky v rámci téže vnitropodnikové směrnice, přičemž žádná s těchto možností není v rozporu se zákony a normami upravujícími české účetnictví.

Cílem praktické části bakalářské práce je analyzovat vnitropodnikové směrnice společnosti DLF-TRIFOLIUM Hladké Životice, s.r.o., uvést případné nedostatky, které analýza směrnic zjistí a navrhnout řešení těchto nedostatků.

V celé bakalářské práci je používána metoda postupu. Principem této metody je postupné popisování problému od obecných charakteristik ke konkrétním pojmům.

V teoretických částech je používána metoda deskripce pro vysvětlení teoretických pojmů a metoda komparace, která porovnává různé možnosti řešení téhož problému.

V praktické části bakalářské práce je používána metoda analýzy, která je použita k rozebrání ucelené problematiky vnitropodnikových směrnic na jednotlivé směrnice a dílčí problematiky jednotlivých směrnic. Ty se potom stávají předmětem dalšího zkoumání. Poté je použita metoda ústního dotazování, na případné zjištěné chyby ve směrnících. Odpovědi paní ekonomky, vlastní návrhy a další poznámky jsou pak shrnuty dohromady za pomoci metody syntézy. Tím vznikne ucelené hodnocení směrnic společnosti DLF-TRIFOLIUM Hladké Životice, s.r.o.

Pro vyjádření vlastních názorů a poznámek je v celé bakalářské práci používána kurzíva.

2. Vybrané vnitropodnikové směrnice doporučené

Vnitropodniková směrnice je interní dokument, kterým se daná účetní jednotka zavazuje dodržovat určitý metodický postup při účtování účetních případů, oceňování majetku a závazků, časovém rozlišování nákladů a výnosů a podobně. Tyto postupy vycházejí z českých právních předpisů.

Všechny směrnice vycházejí z právních předpisů České republiky a dále pak ze společenské smlouvy, zakladatelské listiny a podobných dokumentů, které vznikají při zakládání společnosti. Směrnice, která je v rozporu se zákonnými normami, které upravují účetnictví, není platná.

Směrnice převádějí účetní teorii do praxe. V některých případech, jako je třeba účtování a oceňování zásob, je více možností účtování a oceňování, které jsou podle zákonů upravujících účetnictví správně. Účetní jednotka si ve směrnici zvolí například účtování zásob způsobem „A“. Způsobem „A“ pak zásoby účtuje ve všech účetních obdobích, protože není možné půl roku účtovat zásoby způsobem „A“ a půl roku způsobem „B“. Směrnice slouží k zachování jednotné účetní metodiky ve všech obdobích a ve všech vnitropodnikových útvarech. Problém nedodržení jednotné účetní metodiky může nastat zejména tehdy, pokud se dané účetní případy neřeší často. [7]

Podoba směrnic není upravena žádným zákonem. Platí zde zásada obsahu před formou. Nejčastěji mají směrnice tyto podoby:

- příkaz vedoucího pracovníka,
- metodická směrnice,
- pokyn,
- oběžník,
- dopis,
- jakoukoliv jinou podobu.

Jakmile je směrnice uvedena v platnost stane se právně závaznou pro všechny zaměstnance účetní jednotky, ale i pro třetí osoby, které pracují pro účetní jednotku, ale nejsou jejími zaměstnanci.

Dále směrnice napomáhají při převzetí účetnictví jinou osobou. Je nemožné, aby nový pracovník znal všechny metodické postupy dané účetní jednotky a to i když mu jeho předchůdce pomůže s převzetím účetnictví. Bez směrnice by se mohlo snadno stát, že by nový

účetní použil metody, na které byl zvyklý ze svého předchozího zaměstnání a tím by porušil jednotnou metodiku účetní jednotky a neúmyslně porušil zákony upravující účetnictví. [7]

Neexistuje přesný seznam směrnic, které si může účetní jednotka zavést, protože směrnice pouze vycházejí z českých právních předpisů a každá účetní jednotka si může vypracovat směrnici na jakoukoliv problematiku. V odborné literatuře jsou zpracovány pouze směrnice, které upravují nejznámější problematiky, na které můžeme v praxi narazit.

Také význam jednotlivých směrnic je pro každou účetní jednotku různý. O významu směrnice rozhoduje především předmět činnosti a velikost dané společnosti.

Pro kapitolu „Vybrané vnitropodnikové směrnice doporučené“ jsem vybral tři směrnice, které upravují následující problematiky: účtování, evidování a oceňování zásob a zásob vlastní výroby. Druhá směrnice se zaměřuje na odpisový plán dlouhodobého majetku, třetí pak na pokladní agendu. Tyto směrnice jsem vybral z následujících důvodů. Podniky, které se zabývají výrobou nebo prodejem musí mít tyto problematiky dobře upraveny nejen pro správné vyčíslení daňové povinnosti, ale i pro vlastní účely. Zásoby, dlouhodobý majetek a krátkodobý finanční majek tvoří podstatnou část aktiv každé účetní jednotky (dále jen „ÚJ“) a proto o nich potřebují ÚJ získat správná účetní data, aby bylo možné aplikovat teorii finančního řízení a tím optimalizovat ekonomickou výkonnost ÚJ. Určením jasných pravidel se také omezí prostor pro „tunelování“ podniku, ať už ze strany zaměstnanců nebo společníků.

2.1 Směrnice upravující oceňování, evidování a účtování zásob

Směrnice upravující oceňování, evidování a účtování zásob je upravena především těmito právními ustanoveními:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“),
- vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška 500“),
- České účetní standardy (dále jen „ČÚS“).

Zásoby se v rozvaze vykazují na straně aktiv. Jsou součástí oběžného majetku podniku. Směrnice upravující zásoby má velký vliv na provedení inventarizace, předběžné kalkulace, výpočet likvidity podniku, cashflow a mnoha dalších ukazatelů, které jsou podstatné pro řízení podniku jako celku. Na skladovou evidenci se zase velmi důsledně

zaměřuje kontrola z finančního úřadu. Z toho všeho vyplývá, že směrnice upravující zásoby je pro podniky, které se zabývají výrobou nebo prodejem zboží nepostradatelná.

Členění zásob a přesná charakteristika jednotlivých položek je uvedena v § 9 vyhlášky 500 a Českých účetních standardech. Konkrétně standard číslo 015. Také účtování probíhá podle Českých účetních standardů. O zásobách se účtuje v účtové třídě 1. Propojení jednotlivých druhů zásob a účetních skupin je uvedeno níže v tabulce. Účetní jednotka si může ve směrnici také určit, že bude o drobném hmotném majetku účtovat jako o zásobách a zda ho bude účtovat rovnou do spotřeby. [1]

Tab. 2.1 Propojení jednotlivých druhů zásob a účetních skupin

Název		Účtová skupina
Skladový materiál	Suroviny	11 a 19
	Pomocné látky	
	Provozovací látky	
	Náhradní díly	
	Obaly	
	Drobný majetek, o kterém účetní jednotka rozhodla, že není dlouhodobým majetkem	
	Movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na výši ocenění	
Nedokončená výroba		12 a 19
Polotovary		12 a 19
Výrobky		12 a 19
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny		13 a 19
Zboží		13 a 19
Poskytnuté zálohy na zásoby		15 a 19

Zdroj: Kovalíková - vlastní zpracování

Analytická evidence se vede na skladních kartách. Může se členit podle odpovědných osob, místa uskladnění nebo podle druhu. Každý druh zásob má svou vlastní kartu, která obsahuje hlavně tyto údaje:

- přesný název materiálu,
- datum pořízení,
- datum naskladnění,

- datum vyskladnění,
- údaje o množství,
- cenu za měrnou jednotku,
- způsob ocenění (FIFO, vážený aritmetický průměr, pevná cena). [6]

Existuje více způsobů jak účtovat a oceňovat zásoby. Podnik si musí vybrat jeden způsob pro určitý druh zásob a ten dodržovat. Z toho vyplývá, že v rámci jedné účetní jednotky lze používat více metod účtování a oceňování zásob. Vždy však jen jeden postup u jednoho druhu zásob. Změna metodiky je možná jen na začátku účetního období. Měnit metodiku, ale není příliš žádoucí. Provádí se tehdy, povede-li změna k věrnějšímu obrazu účetnictví. [2]

2.1.1 Způsoby účtování zásob

Účetní jednotka má na výběr ze dvou způsobů účtování zásob běžně označovaných jako způsob „A“ (průběžný způsob) a způsob „B“ (periodický způsob). U způsobu „A“ jsou souběžně prováděny zápisy ve skladové evidenci (na skladní kartě) a na účtech v hlavní knize. Způsob „A“ zajišťuje maximum informací pro operativní řízení, protože je možné kdykoliv z účetnictví zjistit stav zásob. Je vhodné ho používat u těch druhů zásob, ve kterých má podnik vázáno nejvíce aktiv, aby bylo možno podnik operativně řídit.

Pokud bude účetní jednotka žádat o úvěr, banka po ní bude vyžadovat vedení zásob způsobem „A“, alespoň u významných položek zásob.

Na konci účetního období je potřeba si dát pozor, aby byl na účtu 111- Pořízení materiálu popřípadě 131- Pořízení zboží nulový zůstatek. Jde totiž o kalkulační účty. V souvislosti s touto problematikou je potřeba zmínit účty Nevyfakturované dodávky (389) a Materiál na cestě (119), na které se případný zůstatek na účtu 111 převádí. V případě, že k 31.12. materiál nebo zboží už v podniku jsou, ale faktura ještě nedorazila, použije se místo účtu 311 účet 389 částka v dohadné výši. Přesnou výši budeme znát, až přijde faktura. Naopak, pokud je faktura v účetní jednotce přítomná a materiál ještě nedorazil, použije se místo účtu 112 účet 119 případně 139 u zboží.

U způsobu „B“ se v průběhu roku náklady spojené s pořízením a prodejem zásob účtují rovnou do nákladů (účtová třída 5.). V účtové třídě 1. se účtuje až na konci účetního období, kdy je prováděna fyzická inventura a její porovnání se skladovou evidencí. [1]

Názorný příklad účtování na konci účetního období je uveden v tabulce 2.2.

Tab. 2.2 Účtování na konci účetního období u způsobu B

Text účetního případu	MD	D
Počáteční zůstatek materiálu k 1.1.	112	-
Počáteční zůstatek zboží k 1.1.	132	-
Převod konečného zůstatku materiálu k 31.12. na sklad	112	501
Převod konečného zůstatku zboží k 31.12. na sklad	132	504
Převod počátečního zůstatku materiálu z 1.1. do nákladů	501	112
Převod počátečního zůstatku zboží z 1.1. do nákladů	504	132

Zdroj: Kovalíková 2013 - vlastní zpracování

Způsob „B“ nezajišťuje průběžné informace o stavu zásob. Je tedy vhodná pro ty druhy zásob, ve kterých je vázáno nejméně aktiv. [1]

Bod 4.4.4. Českých účetních standardů dává účetní jednotce možnost stanovit si ve směrnici normu přirozených úbytků zásob. Normy přirozených úbytků si ÚJ stanoví na základě vlastních údajů o přirozených úbytcích, nelze použít normy z jiné ÚJ. I kdyby tato ÚJ měla obdobné podmínky. V maloobchodních prodejnách jsou uznány i normy, které vychází z norem vydaných ministerstvem vnitřního obchodu před rokem 1990. Do přirozených úbytků nelze zahrnovat úbytky, které vznikají v důsledku škod, například vylitím nádoby s barvou a podobně.

ÚJ většinou zahrnují do spotřeby veškeré úbytky zásob povolené v § 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

Teprve až částku, která je nad normu a tím pádem nemůže být daňově uznatelná, zaúčtují na účet manka a škod ve skupině 54.

Zjištěná manka a přebytky se nesmějí vzájemně kompenzovat, leda že by v průběhu stejného inventarizačního období došlo k neúmyslné záměně zásob, u kterých je to vzhledem k jejich charakteru nebo podobného obalu možné.

Bod 4.4.4 Českých účetních standardů dále dává účetní jednotce možnost zvolit si druhy zásob, které bude účtovat přímo do spotřeby, to znamená způsobem „B“. Tento způsob účtování je pro pracovníky jednodušší. Je však potřeba jeho užívání dobře zvážit, protože se pak hůře kontroluje, co se se zásobami děje. [7]

Způsobem „B“ není vhodné účtovat věci dlouhodobé spotřeby, které s rozhodnutí ÚJ podléhají další (podrozvahové) evidenci. Potom je totiž těžké kontrolovat, zda všechny nakoupené předměty byly do této evidence zapsány.

Pokud se tyto předměty i přesto účtují rovnou do spotřeby, pak je doporučeno zachycovat náklady na jejich pořízení na samostatný analytický účet, aby bylo možno srovnávat alespoň souhrnnou hodnotu přírůstku v nákladech a v majetkové evidenci. Příčina případného rozdílu se pak už jen těžko dohledává.

Dalším důvodem proč by měly zásoby typu nářadí a jiné věci snadno upotřebitelné pro osobní spotřebu zaměstnance projít skladovou evidencí, to znamená, způsob účtování „A“, je ten, že pak má ÚJ přehled o tom, kolik takovýchto předmětů bylo za účetní období nakoupeno na jednom pracovišti. Je také známo, kdo ho nakoupil. Pak zde vzniká místo pro porovnání pořizovacích cen v případě, že se zdají přemrštěné.

Dále by měly být z tohoto způsobu účtování vyřazeny nákupy velkého rozsahu, aby nedocházelo ke zkreslování nákladů mezi účetními obdobími. [7]

Přímý materiál je vhodné do spotřeby účtovat pouze tehdy, je-li zároveň zachycován do nákladů na určitou zakázku a tak vstupuje do nedokončené výroby a tím se vrací do zásob. Pokud je přímý materiál při pořízení účtován přímo do nákladů zakázky a je spotřebován, je vše v pořádku. Pokud ne, tak by měl být koncem účetního období, při inventarizaci zjištěn jeho zůstatek a převeden na účet materiál na skladě. Jestliže nedojde k tomuto převodu, vznikne malé zkreslení v rozvaze a to i přesto, že jde pouze o převod mezi dvěma položkami zásob, protože při vyhodnocování rozvahy má materiál jinou hodnotu než nedokončená výroba. [7]

Ve stavebnictví, kde je materiál dopravován rovnou na stavbu, se způsob „B“ sám nabízí a po účetní stránce by byl zcela správně. Zde je ale vhodnější, aby nekončená výroba byla evidována v přímých nákladech, protože to zajistí, že nebude zkreslena rozvaha ani výsledek hospodaření.

Tématem souvisejícím s touto směrnicí jsou také takzvané průběžné položky. Jde o způsob evidence přírůstků a úbytků zásob, při kterém jsou nákupy směřovány rovnou na pracoviště, aniž by fyzicky prošly skladem. Skladník přijímá tyto zásoby pouze na základě dokladů, nemá možnost zkontrolovat jejich skutečný rozsah případně kvalitu. Tato problematika by měla být směrnicí pečlivě ošetřena, aby nedocházelo ke zmatkům. [7]

2.1.2 Oceňování při pořízení zásob

Při pořízení můžeme zásoby ocenit následujícími způsoby. Pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou.

Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a navýšen o náklady související s jeho pořízením. Je to nejčastější způsob ocenění zásob, protože se používá pro ocenění zásob získaných nákupem. Do pořizovací ceny se zahrnují níže uvedené vedlejší náklady. Převážné a to až účtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou. Vlastní náklady na úpravu skladového materiálu clo, provize a podobně. Do pořizovací ceny nepatří hlavně úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na pořízení materiálu, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a penále a jiné sankce ze smluvních vztahů.

K zaúčtování se používají již zmíněné kalkulační účty 111 Pořízení materiálu a 131 Pořízení zboží. Jakmile je zaúčtována cena pořízení, plus vedlejší náklady, převede se celá částka na účet 112 nebo 132, účtuje se na základě příjemky na sklad (112/111). [2]

Ocenění vlastními náklady je použito u zásob vlastní výroby. Jedná se buď o skutečně vynaložené náklady při výrobě anebo o náklady vyplývající ze způsobu kalkulace, který stanovila ÚJ.

Reprodukční pořizovací cena znamená cenu, která odpovídá výši znaleckého ocenění. Oceňují se jí zásoby, které byly nabyty bezúplatně, nově nalezené zásoby při inventarizaci, přírůstky do stáda zvířat pokud nebyly oceněny vlastními náklady. [2]

2.1.3 Způsoby oceňování zásob na skladě

Nutnost ocenit zásoby také skladovou cenou vyplývá z toho, že přírůstky zásob nejsou většinou v konstantní ceně. Účetní jednotka by nevěděla, jak ocenit zásoby při jejich vyskladnění. Ať už pro spotřebu nebo pro prodej nadbytečného materiálu.

České právní předpisy nabízejí tyto metody ocenění skladových zásob:

- metodu FIFO,
- metodu váženého aritmetického průměru,
- metodu pevné ceny.

I zde platí, že v rámci jedné ÚJ lze používat více způsobů ocenění zásob pro každý druh však nejvýše jeden způsob.

Pojmenování metody **FIFO** vychází z anglického „first in first out“, což v češtině znamená „první dovnitř první ven“. Podstatou této metody je, že zásoby, které byly koupeny (naskladněny) jako první, budou také první prodány a to v té samé ceně, v jaké byly koupeny (naskladněny). U této metody se konečný zůstatek přibližuje aktuální tržní ceně.

Postup při metodě **váženého aritmetického průměru** je následující. Před každým vyskladněním se vypočítá vážený aritmetický průměr ze všech dodávek, které jsou na skladě, tak nám vznikne průměrná cena za měrnou jednotku. Její pomocí oceníme množství, které má být ze skladu vydáno. Při každém novém vyskladnění musí být cena za jednotku přepočítána na novou hodnotu. Toto je takzvaný vážený aritmetický průměr klouzavý, počítá se při každém vyskladnění. Lze, ale používat i vážený aritmetický průměr prostý, ten se přepočítává jen jednou za určité období (například co deset dní) bez ohledu na vyskladnění nebo naskladnění dodávek. V dnešní době je vhodnější používat klouzavý vážený aritmetický průměr, protože všechny výpočty provádí software a výpočty tímto nezatěžují lidi za ně zodpovědné. [2]

Při požití metody pevné ceny se už při pořízení účet zásoby rozdělí do tří analytických účtů. Účet „A“ pro pevnou cenu za měrnou jednotku, účet „B“ pro rozdíl mezi skutečnou a pevnou cenou za měrnou jednotku, účet „C“ pro vedlejší náklady při pořízení. Pro rozpuštění odchylek se většinou používá koeficient, který se vypočítá takto:

$$K = \frac{\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}}{\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob}}$$

Odchylka od pevné ceny je vzhledem k ceně zásoby většinou zanedbatelná, pokud se však během účetního období začne její absolutní hodnota výrazně zvyšovat, měla by ÚJ zreálnit výši pevné ceny. [2]

2.1.4 Zásoby vlastní výroby

Pokud chce podnik vyrábět zásoby vlastní výroby, měl by mít dobře optimalizovaný výrobní proces těchto zásob a také by měl mít pro tyto zásoby vypracované kalkulace, které budou aktualizovány minimálně jednou ročně.

Zásoby, které si podnik sám vyrobí, jsou oceněny ve vlastních nákladech. Vlastními náklady se rozumí spotřebovaný materiál, vyplacené mzdy plus sociální, zdravotní placené zaměstnavatelem a cena ostatních subdodavatelských služeb, které s touto výrobou souvisí.

Zásoby vlastní výroby se dále dělí na nedokončenou výrobu, polotovary a výrobky.

Z účetního pohledu se náklady, které vznikají v páté účtové třídě, musí dostat do výnosu prostřednictvím skupiny 62 třídy aktivace vnitropodnikových služeb. [2]

2.2 Směrnice upravující odpisový plán

Tuto směrnici upravují především tato právní ustanovení:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Odpisový plán by měl zpravidla obsahovat tyto informace:

- Metodu odepisování to znamená, jestli budou použity rovnoměrné, zrychlené nebo výkonové odpisy a také informaci o tom, jestli bude používáno komponentní odepisování;
- Předpokládanou dobu používání u jednotlivých předmětů a jejich skupin, případně komponentů. Mohou zde být uvedeny podmínky pro určení doby použitelnosti a z toho pak vyplývající velikost odpisů pro jednotlivé předměty. Velikost odpisů by měla odpovídat běžným podmínkám dané ÚJ;
- Informace o tom, zda-li bude uvažováno s náklady na likvidaci a s výnosem z likvidace;
- Mělo by zde být stanoveno, že pokud nebude majetek v daném účetním období používán, tak se zastaví jeho účetní odepisování, pokud v této době nedochází k trvalému snížení jeho hodnoty;
- Seznam předmětů, které budou zařazovány do dlouhodobého hmotného majetku i když jejich hodnota nedosahuje zákonem stanovenou hranici. Pokud tato problematika není upravená jinou směrnicí;
- Odpisový plán může obsahovat i další ustanovení související s dlouhodobým majetkem, například postup při jeho pořizování, zařazení do užívání nebo likvidaci; [7]

Výklad odstavce 6 § 28 zákona o účetnictví se mezi odborníky rozchází. Někteří se domnívají, že podle tohoto ustanovení musí být součástí odpisového plánu i soupis majetku a

plán jeho přírůstků a úbytků v daném účetním období. Jiní se domnívají, že není nutné si tento text zákona takhle vykládat, protože text, „na jehož podkladě provádějí odpisování“, si není nutno vykládat jako soupis majetku. Proto u některých panuje přesvědčení, že zákon o účetnictví nepožaduje soupis majetku, ale především určení způsobu odpisování.

Odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku, odpisový plán slouží jako podklad pro vyčíslení opravek. Za nejzákladnější členění odpisů se dá považovat členění na odpisy účetní a odpisy daňové. [7]

Účtování probíhá v souladu s ČÚS. Pokud ÚJ odpisuje jak daňově, tak účetně, tak musí tyto odpisy při účtování analyticky rozlišit. Účtování odpisů je uvedeno v tabulce 2.3.

Tab. 2.3 Účtování odpisů

Operace	MD	D
Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku	551	07-
Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	551	08-

Zdroj: kolektiv autorů, Abeceda účetnictví pro podnikatele 2013 – vlastní zpracování

Odpisování se provádí v souladu se zákonem o účetnictví a zákonem o daních z příjmu.

2.2.1 Vymezení dlouhodobého majetku

Pokud tato problematika není upravena jinou vnitropodnikovou směrnicí, tak by měla být upravena v rámci odpisového plánu. V rámci ÚJ existují dva základní pohledy na dlouhodobý majetek. Účetní pohled, upravený účetními předpisy a pohled daňový, upravený zákonem o daních z příjmů. [7]

V obou pohledech se dlouhodobý majetek člení na dlouhodobý hmotný, a dlouhodobý nehmotný majetek.

Z účetního pohledu je dlouhodobý hmotný majetek vymezen § 7 vyhlášky 500. Z pohledu daňového § 26 ZDP.

Důležité je také určit, jak bude zacházeno s dlouhodobým drobným majetkem, který podle ZDP nespadá do dlouhodobého majetku.

Dlouhodobý nehmotný majetek je z účetního hlediska vymezen § 6 vyhlášky 500 a z daňového hlediska § 32a ZDP. [2]

2.2.2 Účetní odpisy

České právní předpisy se příliš nevěnují způsobu odpisování, vyhláška 500 se v § 56 sice věnuje odpisování dlouhodobého majetku, ale jsou zde spíše upřesňována pravidla pro určení druhu majetku, který odpisování podléhá a který ne. Metodikou odpisování se nezabývá. V jednom z dalších paragrafů je pouze zmínka o maximální době odpisování. Ani České účetní standardy se metodice odpisování nevěnují. Metodika odpisování vychází z Mezinárodních účetních standardů (dále jen „IAS“), konkrétně ze standardu číslo 16. V tomto standardu je požadováno, aby se doba odpisování aktiva rovnala době použitelnosti, kterou by měly účetní jednotky odhadnout na základě těchto faktorů:

- předpokládaná doba požití v ÚJ,
- předpokládané fyzické opotřebení (například počet ujetých kilometrů nebo počet vyrobených výrobků za celkovou dobu použitelnosti v ÚJ),
- morálního zastarávání závislé jak na změnách ve výrobě ÚJ, tak na technologickém pokroku,
- právní nebo jiné omezení použití tohoto aktiva. [7]

V IAS 16 je také stanoveno, že odpisovanou částkou, jsou náklady na pořízení aktiva minus jeho zbytková hodnota. Zbylou hodnotou aktiva se myslí odhadovaná částka, kterou by v současnosti ÚJ získala vyřazením tohoto aktiva po odečtení vedlejších nákladů spojených s vyřazením. Za předpokladu, že by aktivum bylo již na konci očekávané doby použitelnosti. Od roku 2009 je zbytková hodnota podobně upravena i v paragrafu 56 vyhlášky 500. [7]

2.2.3 Doba použitelnosti dlouhodobého majetku

Opět zde existuje pohled účetní a pohled daňový. V této podkapitole 2.2.3 je rozebíráno účetní hledisko. Doba použitelnosti dlouhodobého hmotného majetku je tak dlouhá, dokud je možné tento majetek udržet v provozu. Česká účetní pravidla umožňují vytvářet rezervy na opravy. V tomto případě je ale třeba zvážit ekonomickou výhodnost oprav. [7]

Pokud výdaje na likvidaci představují větší částku, pak je s nimi třeba počítat, je třeba je odečíst z předpokládané dosažitelné ceny. Pokud jsou výdaje na likvidaci větší než dosažený výnos, měla by být na ně tvořena rezerva, a to už od chvíle zařazení do užívání nebo od chvíle kdy se tato skutečnost zjistí.

U určování doby použitelnosti staveb si může ÚJ pomoci přílohou číslo 15 vyhlášky č. 3/2008 Sb., ve znění pozdějších dodatků, kterou se provádějí některá ustanovení zákona číslo 151/1991 Sb., o oceňování majetku. Doba životnosti staveb je zde určena na sto let, ale jsou zde uvedeny i druhy staveb, které mají životnost kratší. I když tento zákon používá termín „životnost“ lze ho použít také pro určení doby použitelnosti pro účely odpisování. Doba použitelnosti je zpravidla o něco kratší než doba životnosti. [7]

U stavby je více než pravděpodobné, že v budoucnosti bude provedeno technické zhodnocení. Zákon o účetnictví dobu použitelnosti nijak neupravuje a proto pracovníkům dané účetní jednotky nezbyvá, než postupovat na základě logiky a zkušeností. Posudek znalce není pro určení doby použitelnosti zapotřebí.

Podle IAS číslo 16 se doba použitelnosti určí buď jako období po které lze předpokládat ekonomickou využitelnost dlouhodobého majetku nebo podle počtu výrobků, které je možno používáním tohoto dlouhodobého majetku získat.

Z toho vyplývá, že doba použitelnosti může být kratší, než ekonomická životnost. Ekonomická životnost se bude rovnat době, po kterou bude aktivum přinášet ekonomické užitky.

Podle IAS číslo 16 je potřeba brát v úvahu také morální zastarávání. To znamená zastarávání kvůli vědeckotechnickému pokroku. Pokud dojde v nějaké oblasti k pokroku technologie, může ÚJ upustit od plánovaných oprav daného aktiva, vyřadit ho a místo něj pořídit nové výkonnější. Tuto situaci pak může ÚJ vyjádřit zkrácením doby použitelnosti a to povede k rychlejšímu odpisování.

V českých právních předpisech nejsou pravidla pro odpisování dlouhodobého nehmotného majetku, až na některé výjimky, dosud určena. Tuto problematiku řeší opět mezinárodní účetní standardy konkrétně IAS číslo 38. V něm je konstatováno, že nehmotné aktivum má být rovnoměrně odepisováno po celou dobu jeho optimálně určené použitelnosti a také odpisovaná částka má být rovnoměrně rozložena na celou dobu použitelnosti. V případě, že nejde dobu využitelnosti určit, nebude dlouhodobý nehmotný majetek odepisován. Místo toho bude probíhat pravidelné hodnocení jeho hodnoty podle IAS číslo 36. Tím způsobem, že bude porovnána jeho zpětně získaná částka z účetní hodnotou. [7]

2.2.4 Metody stanovení účetních odpisů

Podle českých účetních předpisů se pro výpočet účetních odpisů používá pořizovací cena. Ta se někdy liší od vstupní ceny, která se používá při výpočtu daňových odpisů. Tato

odlišnost nastává hlavně při ocenění nepeněžitých vkladů. Existuje více metod jak odepisovat dlouhodobý majetek. Zvolená metoda by se měla dodržet od začátku do konce odepisování. Na rozdíl od daňových odpisů, je ale možné v průběhu odepisování metodu změnit, povede-li to k zpřesnění obrazu účetnictví. Za základní metody odepisování lze považovat odpisy časové nebo odpisy výkonové. Účetní odpis může být určen také absolutní částkou. [7]

Zcela odlišné techniky se používají u odepisování dospělých zvířat a jejich skupin. Zde jsou vyjádřeny odpisy podílem pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu z prodeje těchto zvířat (čitatel)/počet předpokládaných let v chovu (jmenovatel). Dostihoví koně a tažná zvířata se odpisují individuálně. Ostatní zvířata lze odepisovat jako skupinu.

Jiným způsobem účetního odepisování se odpisuje také goodwill, který se odpisuje rovnoměrně po dobu nejvýše 60 měsíců. Odpisování začíná ode dne nabytí podílu ve společnosti nebo jeho části nebo od rozhodného dne jeho přeměny. Podle povahy se goodwill odpisuje do nákladů (kladný goodwill) nebo výnosů (záporný goodwill). Oceňovací rozdíl nabytý k majetku se odpisuje skoro stejně s tím rozdílem, že doba odepisování je stanovena na 180 měsíců a to opět podle povahy do nákladů nebo do výnosů. [2]

V § 56a vyhlášky 500 je upravena i metoda komponentního odepisování. Tato metoda vychází s IAS a umožňuje, aby u některých druhů majetku (stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí) bylo možno jejich „komponenty“, které mají výrazně kratší dobu použitelnosti a přesto tvoří jeho významnou část odepisovat zvlášť. Rozložení aktiv na komponenty je realizováno prostřednictvím analytických účtů. Při výměně je původní komponent vyřazen z užívání a nahrazen novou komponentou, která je oceněna v pořizovací ceně.

Uplatnění účetních odpisů přímo do základu daně je možné pouze v případech, které vymezuje § 24 odstavec 2 [2]

2.2.5 Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou upravovány zákonem o daních z příjmu. Většina menších ÚJ používá pouze daňové odpisy. Přitom daňové odpisy nemají za úkol stanovit výši opotřebení za dané daňové období. Jde spíše o to, aby byl z daňového hlediska majetek co nejdříve odepsán a tím byla ÚJ motivována k nákupu nového majetku. Proto doba odepisování určená daňovým zákonem ne vždy vyjadřuje dobu použitelnosti aktiva v konkrétních podmínkách daných účetních jednotek. Ta samá výrobní linka může být jinak zatěžována v podniku „A“ a jinak v podniku „B“, ale daňový odpis bude ve stejné výši. Z toho důvodu nebude používání

daňových odpisů obvykle v souladu se zákonem o účetnictví. V případě, že doba životnosti daného aktiva je stejná jako doba pro daňové opisování, pak je možné použít daňové opisy na místo účetních. Pokud se tak stane, je třeba řešit odpis v prvním roce používání.

Z výše uvedených důvodů by měly být v účetních jednotkách používány jak odpisy daňové, tak odpisy účetní. Ale právě v menších ÚJ, které nemají povinnost auditu, toto nikdo neřeší, protože z daňového hlediska je vše v pořádku a správce daně proti tomu nemá většinou výhrady. V tomto případě však účetnictví nepodává úplný a přesný obraz o stavu majetku. [7]

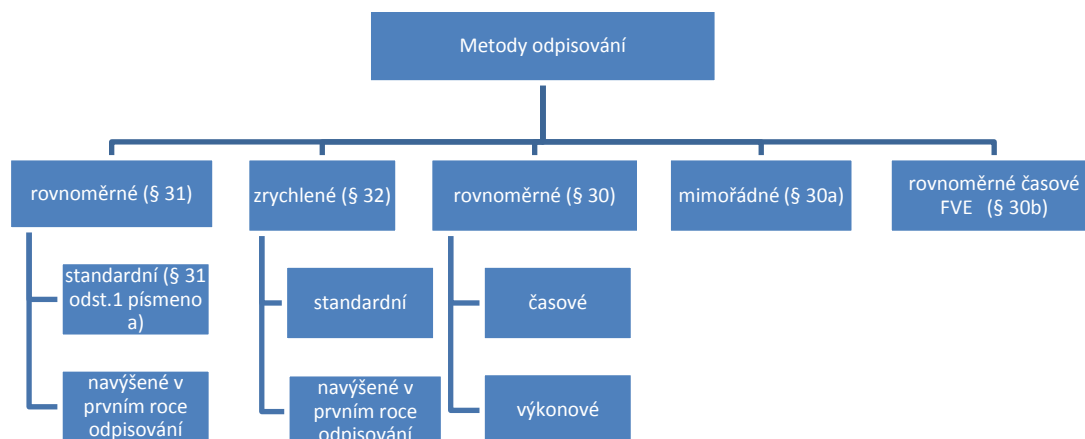
2.2.6 Metody stanovení daňových odpisů

Existují tři základní metody pro odpisování dlouhodobého hmotného majetku do základu daně:

- rovnoměrné odpisování (lineární),
- zrychlené odpisování (degresivní),
- odpisování výkonové (rovnoměrné časové), toto odpisování lze uplatnit jen u druhu majetku vyhrazeného v ZDP.

Tyto metody byly postupně doplněny o další metody odpisování. V roce 2009 o mimořádné odpisy a v roce 2011 o specifický režim při odpisování technologických částí zařízení používaných k výrobě elektřiny ze slunečního záření (fotovoltaických elektráren, dále jen „FVE“). Tyto metody nejsou v rozporu ani s IAS. V účetnictví se používají většinou rovnoměrné odpisy. Vychází se z názoru, že rovnoměrné odpisování lépe odráží opotřebení majetku. Tím jsou si rovnoměrné daňové odpisy bližší s účetními odpisy. U většiny majetku mohou být použity zrychlené odpisy. Výjimkou je goodwill a oceňovací rozdíl majetku, které musí být odpisovány rovnoměrně. Následující schéma 2.1 uvádí všechny možné druhy daňových odpisů s odkazem na příslušný paragraf ZDP, který daný druh odpisu upravuje. [2]

Schéma 2.1 Druhy daňových odpisů s odkazem na příslušný § ZDP



Zdroj: kolektiv autorů, Abeceda účetnictví pro podnikatele 2013 – vlastní zpracování

Metodu odpisování si stanoví ÚJ sama. Výjimkou jsou případy, kdy je ÚJ povinna pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem. Pokud ZDP neumožňuje jinou formu odpisování, je ÚJ povinna započít odpisování rovnoměrně nebo zrychleně. U obou těchto metod musíme majetek na začátku odpisování zařadit do jedné z šesti opisových skupin. Zařazení do těchto skupin probíhá v souladu s přílohou číslo 1 ZDP, kde jsou tyto skupiny uvedeny a je zde také vymezeno do které odpisové skupiny majetek svou povahou spadá. Rozhodující pro zařazení do odpisové skupiny jsou kódy klasifikace, zavedené Českým statistickým úřadem (CZ-CPA a CZ-CC).

Tyto kódy příloha číslo 1 také obsahuje a jsou pravidelně aktualizovány. Pokud by došlo v příloze číslo 1 k přeřazení majetku do jiné odpisové skupiny, tak tato skutečnost nebude mít vliv na majetek, u kterého bylo započato odpisování podle tehdy aktuálních podmínek (způsob odpisování se nesmí v průběhu odpisování měnit). Majetek, který podle přílohy číslo 1 nelze zařadit do žádné skupiny a jde zařadit v rámci klasifikace stavebních děl (CZ-CC), bude pro účely odpisování zařazen do 5. odpisové skupiny, pokud je zařaditelný podle standardní klasifikace produkce (CZ-CPA), tak do 2. odpisové skupiny. Zařazením do skupin je určena doba odpisování. [2]

Při rovnoměrném odpisování se roční odpis počítá takto:

$$\frac{\text{vstupní cena} \times \text{koeficient}}{100}$$

Koeficienty pro rovnoměrné odpisování jsou uvedeny v § 31 ZDP. V prvním roce odpisování si lze uplatnit i zvýšený odpis.

Při zrychleném odpisování se postup výpočtu v prvním roce liší od ostatních let. V prvním roce vypočteme odpis jako podíl vstupní ceny a koeficientu a v dalších letech se pak odpisy vypočtou podle vzorce:

$$\frac{2 \times \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient} - \text{počet let po které už byl majetek odpisován}}$$

Koeficienty pro zrychlené odpisování jsou uvedeny v § 32 ZDP. I v případě zrychlených odpisů si můžeme uplatnit zvýšený odpis v prvním roce odpisování.

Majetek vyloučený z daňového odpisování nalezneme v § 27 ZDP. Jedná se například o pozemky a umělecká díla. Dalo by se říct o aktiva, která v čase neztrácí svou hodnotu. [2]

2.2.7 Další ustanovení, která mohou být uvedena v odpisovém plánu

Do odpisového plánu je možno zařadit i pravidla pro vytváření opravných položek. Změnu pravidel účetních odpisů, jestliže se při inventarizaci u některého majetku zjistí rozdíl mezi stavem opravěk a skutečným opotřebením. Je možné si stanovit, že kontrola skutečného opotřebením a účetních odpisů se bude provádět každý rok a na základě toho se pak odpisy upřesní. Pokud tento postup ÚJ u některého předmětu praktikuje, pak si na něj nemůže tvořit opravnou položku.

Přínosné je stanovit si postup při zařazování majetku do užívání a také postup při jeho vyřazení. Velmi důležité je dokumentovat splnění podmínek pro zařazení majetku do užívání (montážní listy, garanční listy, kolaudační listy a podobně). U vyřazování je vhodné stanovit, jak bude naloženo s materiálem (částmi vyřazeného majetku), které při likvidaci vzniknou. Toto ustanovení pak může posloužit jako důkaz, že nedošlo k předčasnému účtování a zahrnutí odpisů do nákladů. Často existuje dokument o nařízení likvidace, avšak dokumentace o tom, jak byla likvidace provedena, chybí. V případě likvidace prodejem je vhodné k dokumentaci přidat odvolání na fakturu, která byla k tomuto prodeji vystavena. Je potřeba také určit osoby odpovědné za zařazení a vyřazení majetku. [7]

2.3 Směrnice upravující pokladní agendu

Vzhledem k tomu, že pokladní vyhláška byla zrušena, jsou všechny operace týkající se hotovosti, cenin, šeků a podobně upravovány pouze účetními předpisy a dále pak pravidly, která si účetní jednotka určí.

Proto je vhodné tuto problematiku upravit směrnicí, která bude obsahovat ustanovení z jiných zákonů například ze zákoníku práce. [6]

2.3.1 Peníze v hotovosti a ceniny

V rozvaze se peníze v pokladně a ceniny vykazují na straně aktiv, jako součást oběžného majetku, účtuje se o nich ve druhé účtové třídě přesněji ve skupě 21. Účtování je upraveno ČÚS číslo 016 Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé finanční úvěry. Účtuje se o stavu a pohybu hotovosti. Podkladem pro účtování jsou pokladní doklady. Dále o stavu a pohybu poukázek k zúčtování (například poukázky na oděry zboží, služeb). Součástí pokladny jsou také nasáčkované mzdy a depozita.

Ve skupině 21 se dále účtuje o stavu a pohybu cenin. Ceniny jsou například poštovní známky, dálniční známky, kolky, stravenky a podobně.

- peníze a ceniny poskytnuté na předem stanovené účely se účtují jako pohledávky za společníky,
- pro překonání časového nesouladu mezi účtováním na základě pokladních dokladů a výpisů z banky se používá účet Peníze na cestě,
- případný inventarizační rozdíl hotovosti a cenin se považuje buď za schodek anebo za přebytek. [2]

2.3.2 Vnitropodniková úprava pokladní agendy

V této směrnici by měla ÚJ upravit především tyto níže uvedené oblasti.

Určit zaměstnance, který bude mít hmotnou odpovědnost za hodnoty mu svěřené. V případě pokladny to jsou peníze v hotovosti, ceniny a podobně (pokladník). S pokladníkem musí být uzavřena dohoda o hmotné zodpovědnosti. Tato dohoda musí mít písemnou podobu a nesmí být v rozporu s § 252 zákoníku práce nebo jakýmkoli jiným právním ustanovením. Dále je v této smlouvě potřeba vymezit rozsah zodpovědnosti. Například zda pokladník zodpovídá pouze za správný zůstatek v pokladně, příjem a výdej peněžních prostředků nebo jestli o těchto skutečnostech také účtuje. Ve velkých ÚJ je doporučeno, aby pokladník

zodpovídal pouze za příjem a výdej peněžních prostředků včetně všech běžných pokladních operací a pak předal podklady osobě, která bude odpovídat za zaúčtování. Pokladník by měl být před nástupem do funkce proškolen. Například o náležitostech dokladů podle § 11 zákona o účetnictví a § 26 zákona o DPH a jiných předpisech, které bude pro svou funkci potřebovat. V případě, že je potřeba svěřit pokladnu jiné osobě, například kvůli nepřítomnosti pokladníka, měla by být před tímto předáním provedena mimořádná inventarizace a to za přítomnosti dalších svědků. O této inventarizaci musí být vyhotoven protokol s podpisy všech zúčastněných. Stejně by se mělo postupovat i při vracení pokladny pokladníkovi. [6]

ÚJ má také povinnost, **vytvořit vhodné pracovní podmínky pro funkci pokladníka.** Pokladník by měl mít pro výkon funkce vlastní místnost, v období vykonávání funkce by měl mít přístup do pokladny pouze on. To vše pro to, aby neměl žádný důvod, nepodepsat smlouvu o hmotné zodpovědnosti.

Stanovit podmínky pro příjem a výdej peněžních prostředků. Pokladník přijímá a vydává peníze pouze na základě daňových dokladů (paragon, účtenka, stvrzenka). Současně ke každému příjmu nebo výdaji musí být vystaven příslušný pokladní doklad, případně vyúčtování firemních výdajů nebo vyúčtování pracovní cesty, ať už tuzemské nebo zahraniční. Tyto doklady musí být schváleny osobou, která zodpovídá za účetní případ. To je osoba, která nařídila nákup daných věcí, jinak není možno peníze vydat nebo přijmout. [6]

Každý příjmový nebo výdajový pokladní doklad musí obsahovat všechny náležitosti předepsané zákonem o účetnictví a bude očíslovaný podle zvoleného způsobu číslování. Na tomto dokladu musí být uvedeno datum skutečné výplaty, toto datum není vždy shodné s datem na paragonu nebo účtence. V případě, že zaměstnanec předloží více dokladů k proplacení je možné místo výdajového pokladního dokladu použít formulář pro vyúčtování firemních výdajů. **Určit podmínky pro vyplacení záloh.** ÚJ může svým zaměstnancům vyplácet provozní zálohy, v účetnictví se tyto zálohy budou evidovat jako pohledávky za zaměstnanci, dokud nedojde k jejich vyúčtování. Ve směrnici by mělo být také uvedeno, kdo rozhoduje o vyplacení těchto záloh. Nikdy nesmí být vyplacena záloha bez vystavení výdajového pokladního dokladu. Pokud ÚJ poskytuje zaměstnancům na místo provozních záloh platební kartu, měla by mít používání platebních karet upraveno v samostatné směrnici.

Ve směrnici by mohlo být stanoveno, že při nákupech pro ÚJ zaměstnanci zodpovídají za to, že doklad bude vystaven v souladu s § 26 zákona o DPH. Pokud je ÚJ plátcem DPH budou zaměstnanci dbát na to, aby nakupovali u plátců DPH. Pokud ÚJ toto ustanovení zavede, měla by proškolit své zaměstnance o náležitostech účetních dokladů. V žádné ÚJ není

na škodu, stanovit si pokladní hodiny pro vyřizování výše uvedených záležitostí. Pro velké ÚJ je to nezbytné. [6]

Každá ÚJ by si měla stanovit limit maximálního zůstatku v pokladně. Při překročení tohoto limitu, se částka překračující tento limit nebo větší, odvede neprodleně na bankovní účet. Pokladna nikdy nesmí mít záporný zůstatek. Z toho vyplývá, že proplacení výdajů, stejně tak jako účtování o nich, není možné, pokud není v pokladně dostatek peněžních prostředků. ÚJ si také může stanovit minimální zůstatek v pokladně. V případě poklesu hotovosti pod toto minimum je potřeba co nejdříve zajistit doplnění pokladny z bankovního účtu. Odvod peněz z pokladny se v účetnictví eviduje na účtu 261- Peníze na cestě a to dokud ÚJ neobdrží bankovní výpis, na kterém bude uvedeno, připsání peněz na účet. Obdobně se postupuje u výběru peněz do pokladny. Měla by být stanovena také maximální částka, kterou může pokladník vydat nebo přijmout. **Fyzický přesun peněz do banky a z banky** je vhodné ve směrnici také upravit. Například by zde mohlo být uvedeno, že osoba odpovědná za tento přesun se v době přesunu nebude věnovat jiným záležitostem a zvolí nejkratší a nejbezpečnější cestu z ÚJ rovnou do banky a z banky. [6]

Protože v současnosti se už **výplata mezd** v hotovosti téměř neprovádí, měla by spíš tato směrnice požadovat, aby zaměstnanec sdělil číslo účtu, na který má být mzda zaslána.

Dále by v této směrnici měl být stanoven **způsob vedení pokladní agendy**. Zda se evidence vede ručně nebo na PC. ÚJ by si měla také určit, jaké typy pokladen zavede. Například zavede pokladnu korunovou, eurovou a dolarovou. Tyto pokladny musí být v účetnictví analyticky rozlišeny. Stejně jako účet Peníze na cestě, který s těmito pokladnami souvisí.

Dále by směrnice měla obsahovat ustanovení o tom, **kdy a jak proběhne inventarizace**. Toto ustanovení vychází a musí být v souladu se směrnicí upravující inventarizaci majetku a závazků. Mělo by být alespoň upraveno, jak často probíhá kontrola účetního stavu se skutečným stavem v pokladně a pokladní knize. Je taky potřeba provádět mimořádnou inventarizaci vždy, když bude pokladna svěřena jiné osobě.

Je také vhodné pravidelně provádět kontrolu stavu na účtu peníze na cestě. Často se stane, že majitelé firmy vyberou peníze z banky a nepředají do pokladny celou částku, protože část prostředků potřebují. Tuto skutečnost však zapomenou pokladníkovi oznámit a ten vytvoří příjmový pokladní doklad pouze na částku, kterou obdržel, pak vzniká nesoulad na účtu Peníze na cestě. Dohledávání příčiny je pak velmi složité a opravy v pokladní knize zdlouhavé. [6]

3. Vybrané vnitropodnikové směrnice ostatní

Vnitropodnikové směrnice ostatní upravují problematiku, které nemají tak podstatný vliv na řízení podniku a výsledek hospodaření, přesto jsou pro správné hospodaření podniku potřebné.

Pro tuto kapitolu jsem si vybral směrnici upravující používání silničních motorových vozidel podniku. Protože dnes většina firem poskytuje svým pracovníkům firemní vozidla pro výkon jejich každodenní pracovní náplně a také pro pracovní cesty. Jako další jsem si vybral směrnici, která upravuje problematiku zajišťování stravování zaměstnanců a příspěvek na stravování. V praxi se totiž běžně účetní jednotka nějakým způsobem podílí na stravování zaměstnanců. V závěru této kapitoly je rozebírána problematika vyplácení cestovní náhrad a problematika poskytování ochranných pracovních pomůcek zaměstnancům. Z důvodu, že na cestovní náhrady i na ochranné pracovní pomůcky mají zaměstnanci určitý nárok z pohledu zákoníku práce.

3.1 Směrnice upravující používání silničních motorových vozidel podniku

Předmětem směrnice upravující používání silničních motorových vozidel podniku, jsou všechna silniční motorová vozidla (dále jen „motorová vozidla“), která jsou zahrnuta v obchodním majetku podniku nebo jsou pořízena formou finančního nebo operativního leasingu.

Pokud ÚJ poskytuje zaměstnanci podnikový automobil nebo jiné, motorové vozidlo, měla by podle § 103 zákoníku práce zajistit školení o bezpečnosti silničního provozu. Zaměstnanec je zase podle zákona povinen, účastnit se tohoto a dalších bezpečnostních školení, aby mohl při výkonu práce dbát na svou osobní bezpečnost a bezpečnost ostatních fyzických osob, kterých se jeho jednání dotýká.

Směrnice by měla obsahovat níže uvedené informace.

Jak a po jakou dobu jednotlivá motorová vozidla budou rozdělena mezi zaměstnance. Toto rozdělení může být zaznamenáno v podobném formuláři, jako je tabulka 3.1

Tab. 3.1 Rozdělení motorových vozidel mezi zaměstnance

Zaměstnanec	Typ vozidla	Registrační značka vozidla	Období

Zdroj: Kovalíková 2013 - vlastní zpracování

Souběžně s přidělením vozidla by měla ÚJ vystavit zaměstnanci trvalý popřípadě jednorázový příkaz k jízdě, který je nedílnou součástí této směrnice. Jeho podoba je uvedena v tabulce 3.2.

Tab. 3.2 Trvalý příkaz k jízdě

Firma		IČ	č. příkazu
Typ vozidla		Registrační značka vozidla	
Jméno řidiče		Typ přepravy	Tuzemská/Zahraniční
Poznámka: vymezení používání vozidla (pouze pracovní nebo i soukromé účely)			
Datum proškolení:			
Datum proškolení:			
Datum vyhotovení příkazu:		Platnost a účinnost příkazu od:	
Podpis řidiče:		Jméno odpovědné osoby:	
		Podpis odpovědné osoby:	

Zdroj: Kovalíková 2013 - vlastní zpracování

Dále je potřeba stanovit, jestli zaměstnanec používá vozidlo jen pro služební účely nebo i pro účely soukromé. Například pokud pracovní vozidlo používá i pro cestu do práce a z práce, tak už se jedná i o soukromé účely. V tomto případě se musí používané vozidlo promítnout do dílčího základu daně ze závislé činnosti. Podle ZDP se vozidlo do tohoto dílčího základu daně promítá 1 % z jeho pořizovací ceny nebo 1 000 Kč v případě, že 1 % z pořizovací ceny je nižší než tato částka.

ÚJ by si měla přesně stanovit podmínky pro evidenci ujetých kilometrů (knihu jízd). Je vhodné, aby tuto evidenci vedl zaměstnanec, kterému bylo vozidlo přiděleno a vždy po uplynutí stanovené doby (například měsíc), předložil svému nadřízenému tuto evidenci ke kontrole. Nadřízený pak potvrdí kontrolu podpisem.

Při nejmenším, by se měly evidovat níže uvedené údaje.

Stav tachometru na počátku účetního období. Pokud bylo vozidlo pořízeno nebo pronajato v průběhu účetního období, pak se zaznamená stav tachometru k datu zařazení do užívání, datum jízdy, cíl jízdy, účel jízdy, počet ujetých kilometrů, datum tankování pohonných hmot, množství natankovaných pohonných hmot, stav tachometru na konci účetního období. Pokud bude motorové vozidlo vyřazeno v průběhu účetního období, pak stav tachometru ke dni vyřazení. [6]

V současnosti už také existují internetové portály, které s pomocí GPS navigace umožňují sledovat vozidla ÚJ. Evidovat počet najetých kilometrů, trasu a podobně. Osoba pověřená evidencí pak už jen musí doplnit údaje o spotřebě a tankování pohonných hmot. Může tak učinit z jakéhokoli počítače, který má přístup na internet. Je zde i možnost rozlišit cesty na služební a soukromé. To omezuje prostor pro zkreslování v knize jízd. Tento systém považuji za nejefektivnější a doporučil bych ho zejména ÚJ s velkým počtem motorových vozidel.

Výdaje vznikající při užívání vozidel jako jsou dálniční známky, parkovné, handsfree, opravy do 40 000 Kč a tak dále jsou daňově uznatelné. Jako vždy je ale potřeba uchovávat doklady k těmto výdajům. Běžně se vyskytujícím nedaňovým nákladem jsou opravy nad 40 000 Kč nebo-li technické zhodnocení. Technické zhodnocení se dostane do nákladů až později formou odpisů. Tato problematika by měla být upravena samostatnou směrnicí nebo nějakou jinou směrnicí, která upravuje dlouhodobý majetek.

3.2 Směrnice upravující problematiku stravování

Směrnicí upravující problematiku stravování účetní jednotka vypracovává, jen pokud nějakým způsobem zajišťuje stravování svých zaměstnanců nebo jim poskytuje finanční příspěvek na stravování. Podle zákoníku práce má ÚJ totiž pouze povinnost poskytnout přestávku na stravování a oddech, v zajišťování stravy se nemusí angažovat. Výjimkou jsou organizace upravené zvláštním předpisem. Zde mají zaměstnanci na stravu nebo finanční příspěvek zákonný nárok. Aby byly ÚJ motivovány angažovat se do stravování zaměstnanců, jsou náklady na zajišťování stravy zaměstnancům za určitých podmínek daňově uznatelné.

3.2.1 Zákonná úprava poskytování stravování a přestávek na odpočinek

S výjimkou zaměstnanců vyslaných na pracovní cestu, musí podle § 236 zákoníku práce ÚJ umožnit svým zaměstnancům stravování. ÚJ zajišťuje svým zaměstnancům stravu nebo poskytuje finanční příspěvek na stravování, je-li to domluveno v kolektivní smlouvě nebo dáno vnitropodnikovou směrnicí. V takových případech si může stanovit další podmínky pro vznik nároku na poskytnutí těchto služeb nebo pro vznik nároku na finanční příspěvek.

Toto neplatí u organizací, které jsou upraveny zvláštním právním předpisem. Jako například organizační složky státu, příspěvkové organizace a podobně.

Podle § 88 zákoníku práce musí ÚJ nejpozději po 6 hodinách nepřetržité práce poskytnout pracovní přestávku na jídlo a oddech v trvání nejméně 30 minut. Pokud se jedná o mladistvého zaměstnance, musí mu být poskytnuta přestávka už po 4,5 hodinách nepřetržité práce. Tato přestávka se nezapočítává do pracovní doby zaměstnance.

Rozdělí-li ÚJ svým zaměstnancům tuto 30 minutovou přestávku, musí jedna z přestávek činit nejméně 15 minut. Pracovní přestávky nelze poskytnout na začátku a na konci pracovní doby.

U prací, které nemohou být přerušeny, musí být zaměstnanci, i bez přerušení provozu nebo práce poskytnuta přiměřená doba na jídlo a odpočinek, tato doba se pak započítá do pracovní doby. Výše zmíněné, neplatí u mladistvého zaměstnance, tomu musí být přestávka poskytnuta po již zmíněných 4,5 hodinách.

Náklady na stravování zaměstnanců z pohledu účetní jednotky

Podle paragrafu 24 ZDP jsou náklady na dosažení a udržení příjmu daňově uznatelné. Za tyto náklady se podle odstavce 2 tohoto zákona považují i náklady na provoz vlastního stravovacího zařízení s výjimkou hodnoty potravin.

Daňově uznatelné jsou také finanční prostředky, poskytnuté na stravování u jiné instituce. Maximální daňově uznatelná hodnota finančního příspěvku za jednu směnu je 55 % z ceny jídla nejvýše však 70 % z výše cestovní náhrady pro tuzemskou pracovní cestu trvající 5 až 12 hodin. Maximální daňově uznatelný příspěvek pro rok 2014 je tedy **46,9 Kč**. Aby si ÚJ mohla tento příspěvek uplatnit do základu daně, musí být zaměstnanec, kterému je příspěvek poskytnut přítomen v práci alespoň 3 hodiny v daný den.

Příspěvek není daňově uznatelný, pokud má zaměstnanec nárok na jiný příspěvek podle zvláštních předpisů.

Problematiku daňové uznatelnosti nákladů na stravování dále rozpracovává pokyn D6 Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“). Tento pokyn například uvádí, že pokud je na školení zaměstnanci poskytnut oběd, je tento oběd nákladem ÚJ, která zaměstnance na školení vyslala. Dále se v pokynu uvádí, že pokud se jídlo zajišťuje prostřednictvím stravenek, tak se hodnota jídla považuje za hodnotu stravenky včetně poplatku za pořízení této stravenky.

Z pohledu zaměstnance je příspěvek na stravování osvobozen od daně z příjmu podle § 4 ZDP

3.2.2 Vnitropodniková úprava stravování

Účetní jednotka si musí ve směrnici uvést především tyto informace:

Jakým způsobem zajišťuje stravování svých zaměstnanců. Může tak činit například prostřednictvím vlastního stravovacího zařízení. Nebo vydává svým zaměstnancům stravenky za hodnotu nižší, než je hodnota nominální. Může mít také uzavřenou smlouvu s jiným subjektem, pro který je poskytování stravovacích služeb hlavní nebo jenom vedlejší činností.

Stejně jako každé jiné, musí probíhat i účtování o nákladech, na stravování v souladu ČÚS. ÚJ většinou zaplatí zprostředkovateli celou fakturovanou částku za stravu a potom zaměstnancům stáhne ze mzdy tu část, na kterou nepřispívá. ÚJ může, zaměstnancům přispívat kolik chce. Daňově uznatelná, ale bude jenom část, která splňuje podmínky § 24 ZDP. ÚJ by si měla stanovit, jestli **přispívá pouze do daňově uznatelného limitu nebo i nad tento limit**. [6]

Vydává-li ÚJ svým zaměstnancům stravenky, tak by měla mít určenou osobu, která zodpovídá za jejich evidenci. Ve většině případů by to měla být osoba, vykonávající funkci pokladníka, protože stravenky jsou při pořízení klasifikovány jako ceniny a tudíž spadají do kompetence pokladníka. Výdej cenově zvýhodněných stravenek se však neúčtuje jako obyčejný úbytek cenin, proto je vhodné pravidla účtování stravenek stanovit ve směrnici. Postup účtování cenově zvýhodněných stravenek je uveden v tabulce 3.3

Tab. 3.3 Účtování stravenek

č.	Účetní případ	Kč	MD	Dal
1.	Daňový doklad za pořízení stravenek včetně provize za zprostředkování nákupu 10 ks stravenek: jmenovitá hodnota 1 stravenky 60	660	-	321
	Cena stravenek bez provize - jmenovitá hodnota	600	213	-
	Provize ve výši 55 % daňově uznatelný náklad	33	518.010	-
	Provize ve výši 45 % daňově neuznatelný náklad	27	518.020	-
2.	Výdej stravenek zaměstnancům	600	-	213
	Příspěvek zaměstnavatele 55 % - daňový náklad	330	527	-
	Příspěvek zaměstnance 45 % (případně část může být hrazena ze sociálního fondu)	270	335	-
3.	Úhrada zaměstnancem	270	211	335

Zdroj Kovalíková 2013 - vlastní zpracování

ÚJ může stanovit, kolik stravenek jednotlivému zaměstnanci vydá. Většinou se tento počet bude rovnat počtu naplánovaných směn v měsíci. Ve směrnici by mělo být uvedeno datum konečného vyúčtování, nejčastěji to bude 31.12. daného roku. Při tomto vyúčtování proběhne vyčíslení reálného finančního příspěvku, na základě skutečně odpracovaných směn. ÚJ by měla dát zaměstnanci možnost vrátit stravenky, na které neobdrží příspěvek. Pokud zaměstnanec tyto stravenky nevrátí, tak musí doplatit jejich nominální hodnotu.

Měly by být stanoveny jasné **podmínky, pro získání finančního příspěvku**. Všichni zaměstnanci, by měli mít stejné šance získat tento příspěvek tak, aby nedocházelo k diskriminaci. ÚJ si může například stanovit, že příspěvek lze zaměstnanci poskytnout jen tehdy, pokud odpracuje ze směny nejméně 3 hodiny. Dále si může určit, že neposkytuje příspěvek zaměstnancům vyslaným na pracovní cestu nebo zaměstnancům ve zkušební době. Tyto podmínky totiž ovlivňují daňovou uznatelnost příspěvku.

Podmínky daňové uznatelnosti jsou podrobněji rozebrány v předchozí podkapitole (3.2.1), bakalářské práce. Určuje je ZDP a každý rok se trochu mění. [6]

3.3 Směrnice upravující cestovní náhrady

Směrnice upravující cestovní náhrady se vztahuje na tuzemské i zahraniční pracovní cesty. Určuje podmínky pro plánování, požadování, schvalování, vykonávání a vyúčtování

pracovních cest. Je závazná pro všechny zaměstnance účetní jednotky. Používá se také při pracovně podmíněných cestách osob, které nejsou s účetní jednotkou v pracovně právním poměru. Tedy osob, které pro účetní jednotku pracují na základě dohod o provedení práce, pokud je poskytování cestovních náhrad v těchto dohodách sjednáno.

3.3.1 Teoretické vymezení pracovních cest a cestovních náhrad

Dle zákoníku práce je **pracovní cesta** časově omezená doba, po kterou je zaměstnanec vyslán k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce. Zaměstnavatel může zaměstnance poslat na pracovní cestu jen v případě, že se na tom se zaměstnancem dohodne. Za pracovní cestu má zaměstnanec zákonný nárok na náhradu cestovních výdajů, které mu vzniknou v souvislosti s výkonem práce.

Zákoník práce dále definuje **cestovní výdaje**. Jsou to pouze takové výdaje, které vznikají při pracovní cestě, cestě mimo pravidelné pracoviště, **mimořádné cestě** to znamená cestě do práce v souvislosti s výkonem práce mimo rozvrh směn, přeložení, dočasného přeložení, práce v zahraničí, přijetí do zaměstnání v pracovním poměru.

Na všech podmínkách pracovní cesty se musí zaměstnavatel se zaměstnancem dohodnout vždy před konáním pracovní cesty písemnou formou a to na formuláři Příkaz k pracovní cestě. Jedná se především o dobu trvání pracovní cesty, místo nástupu a ukončení pracovní cesty, místo pracovních úkolů, způsob dopravy a ubytování.

Zaměstnavatel podle VII části hlavy 1 zákoníku práce je povinen za podmínek uvedených v této hlavě poskytnout zaměstnanci při pracovní cestě náhradu těchto výdajů:

- jízdních výdajů,
- jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny,
- výdajů za ubytování,
- zvýšených stravovacích výdajů (dále jen „stravné“),
- stravovacích výdajů v cizí měně (dále jen „zahraniční stravné“),
- nutných vedlejších výdajů. [12]

Pokud vznikne situace, při které má zaměstnanec nezpochybnitelný nárok na cestovní náhrady, předchozí písemná smlouva se nevyžaduje, ledaže by na ní zaměstnanec trval. Zaměstnanci mohou být vypláceny i jiné náhrady výdajů, za cestovní náhrady se však považují pouze ty, které splňují podmínky uvedené v § 152 zákoníku práce.

Pro mzdové účely platí: čas na pracovní cestě, který spadá do pracovní doby zaměstnance a je stráven jinak než plněním pracovních úkolů, se považuje za čas zmeškaný pro překážky v práci na straně zaměstnavatele, v tomto případě se zaměstnanci mzda nekrátí.

Za dobu po kterou zaměstnanec vykonával pracovní úkol, náleží zaměstnanci mzda podle příslušných předpisů a to i v případě, byla-li práce konaná nad rámec jeho pracovní doby. [6]

Tuzemské cestovní náhrady

Za každý kalendářní den pracovní cesty má zaměstnanec nárok na stravné, které je závislé na délce pracovní cesty, výše náhrad je uvedena v tabulce 3.4. Dále podle zákoníku práce se při dvoudenní pracovní cestě upustí od odděleného posuzování kalendářních dnů, je-li to pro zaměstnance výhodnější.

Stravné se neposkytuje v případě návštěvy člena rodiny nebo dlouhodobého přerušení pracovní cesty.

Tab. 3.4 Výše náhrad stravného

č.	Doba pracovní cesty	Stravné v Kč
1.	Trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin	67
2.	Trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin	102
3.	Trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin	160

Zdroj: zákoník práce § 163 odstavec 1 - vlastní zpracování

Pokud bylo zaměstnanci během pracovní cesty poskytnuto jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře a toto jídlo nehradil, bude zaměstnanci za každé jídlo uvedené ve vyučování pracovní cesty stravné kráceno o hodnotu uvedenou v tabulce 3.5.

Tab. 3.5 Krácení cestovních náhrad

č.	Doba pracovní cesty	Krácení o
1.	Pokud trvá pracovní cesta 5 až 12 hodin	70 %
2.	Pokud trvá pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin	35 %
3.	Pokud trvá pracovní cesta déle než 18 hodin	25 %

Zdroj: zákoník práce § 163 odstavec 2 - vlastní zpracování

Stravné je finanční náhrada, která slouží k pokrytí zvýšených výdajů na stravování zaměstnance během pracovní cesty, oproti obvyklé výši výdajů na stravování v místě jeho

pravidelného pracoviště nebo bydliště. Z toho důvodu stravné většinou zcela nekryje výdaje stravování, které vznikly v průběhu pracovní cesty. [12]

Zaměstnavatel zvolí zaměstnanci dopravní prostředek, který má být použit při pracovní cestě. Pokud zvolí prostředek hromadné dálkové dopravy nebo taxi služby, hradí zaměstnavatel prokazatelné výdaje na tuto dopravu. To znamená, že vyplácí částku, kterou zaměstnanec doložil dokladem výše uvedených dopravních prostředků. Pokud zaměstnanec použije městskou hromadnou dopravu v obci, kde je sjednáno místo výkonu práce, nemusí prokazovat výdaje na tuto dopravu.

Pokud zaměstnanec po domluvě se zaměstnavatelem použije pro pracovní cestu silniční motorové vozidlo, s výjimkou vozidla poskytnutého zaměstnavatelem, náleží zaměstnanci za každý najetý km náhrada v základní sazbě plus cena spotřebované pohonné hmoty. Velikost základní náhrady je závislá na typu silničního vozidla. Při použití přívěsu se základní sazba zvyšuje o 15 % sazby vozidla, které přívěs táhne. Při použití soukromého nákladního vozidla, traktoru nebo autobusu má zaměstnanec nárok nejméně na dvojnásobek sazby soukromého osobního automobilu. Přehled sazeb je uveden v tabulce 3.6 Velikosti základních náhrad. [6]

Tab. 3.6 Velikosti základních náhrad

Základní náhrada	
Typ vozidla	Kč za 1 km
Jednostopá vozidla	1,00
Tříkolky	1,00
Osobní silniční motorová vozidla	3,8
Použití přívěsu k jednostopému vozidlu nebo tříkolce	1,15
Použití přívěsu k osobnímu motorovému vozidlu	4,37
Traktory, autobusy, nákladní vozidla	7,16

Zdroj: zákoník práce § 157 - vlastní zpracování

Cenu pohonné hmoty prokáže zaměstnanec daňovým dokladem o nákupu. Z tohoto dokladu musí být vždy patrná souvislost s danou pracovní cestou. Jestliže zaměstnanec doloží více daňových dokladů o nákupu pohonných hmot, které mají souvislost s pracovní cestou, vypočítá se cena pohonné hmoty aritmetickým průměrem. Nedoloží-li zaměstnanec prokazatelným způsobem cenu pohonných hmot, pak pro výpočet náhrady za pohonné hmoty použije zaměstnavatel prováděcí předpis vydaný podle § 189 zákoníku práce ve znění pozdějších předpisů. [6]

Podle zákoníku práce se spotřeba pohonné hmoty počítá na základě údajů uvedených v technickém průkazu použitého silničního motorového vozidla. Zaměstnanec je povinen zaměstnavateli tento technický průkaz předložit. Předložený technický průkaz zaměstnavatel okopíruje a spolu s písemným souhlasem zaměstnance založí do zvláštní složky k těmto účelům určené. Pokud technický průkaz údaje o spotřebě neobsahuje, má zaměstnanec nárok na náhradu výdajů za pohonné hmoty, jen pokud spotřebu pohonných hmot prokáže technickým průkazem vozidla stejného typu se stejným počtem válců. Zaměstnavatel pro výpočet spotřeby pohonné hmoty použije údaj o spotřebě pro kombinovaný provoz podle norem Evropské unie. Pokud tento údaj technický průkaz neobsahuje, vypočítá zaměstnavatel spotřebu pohonné hmoty aritmetickým průměrem z údajů, které jsou v technickém průkazu uvedeny. [12]

Náhrada jízdních výdajů se provádí v prokazatelné výši, použil-li zaměstnanec k tomuto účelu určený hromadný prostředek nebo taxi službu. Použije-li zaměstnanec jiný než určený dopravní prostředek s výjimkou vozidla poskytnutého zaměstnavatelem, musí s tím zaměstnavatel souhlasit a pak má zaměstnanec nárok na náhradu jízdních výdajů ve výši odpovídající ceně jízdného za určený hromadný prostředek.

Náhrady ubytovacích výdajů, které vznikly zaměstnanci na pracovní cestě a byly v souladu s podmínkami dané pracovní cesty, hradí zaměstnavatel v prokazatelné výši a to na základě daňových dokladů, které zaměstnanec doloží. Ubytovací doklad bude vždy vystaven na obchodní jméno zaměstnavatele, a dále zde musí být uvedeno jméno ubytovaného zaměstnance. V případě, že se pracovní cesty účastní více zaměstnanců, dokládá ubytovací doklad každý sám za sebe. Doložení souhrnného ubytovacího dokladu je možné jen tehdy, měli-li zaměstnanci společný pokoj. V tom případě musí být na ubytovacím dokladu jména všech zaměstnanců, kteří byli ubytováni spolu.

Dále zaměstnavatel hradí vedlejší výdaje, které vzniknou zaměstnanci na pracovní cestě a to v prokazatelné výši. Může se jednat například o tyto výdaje, použití telefonu, parkovné, přeprava zavazadel, oprava firemního vozu.

Požádá-li zaměstnanec zaměstnavatele o zálohu na krytí výdajů při tuzemské pracovní cestě je zaměstnavatel povinen tuto zálohu v hotovosti poskytnout a to před začátkem dané pracovní cesty. Poskytnutá záloha zůstává až do vyúčtování majetkem společnosti. Z toho důvodu je nepřenosná. To znamená, že těmito peněžními prostředky nelze platit výdaje ostatních kolegů (spoluúčastníků pracovní cesty). Dále platí, že poskytnutá záloha nemůže být použita k úhradě jiných výdajů než těch, které souvisí s pracovní cestou. [12]

Zaměstnanec má povinnost pravdivě a úplně informovat svého nadřízeného o průběhu pracovní cesty. Zaměstnanec informuje především o těchto skutečnostech: jaké nové poznatky získal, zdali se mu podařilo splnit účel pracovní cesty, o dosaženém výsledku a to formou písemné zprávy, kterou je zaměstnanec povinen vyhotovit po konání pracovní cesty.

Konání pracovní cesty musí být řádně vyznačeno v evidenci docházky u technickohospodářských pracovníků v pracovním výkaze a u dělnické profese ve mzdových listech.

Pro účely vyučování cestovních náhrad se volný čas během pracovní cesty (čas spadající mimo pracovní dobu) považuje za součást pracovní doby. [6]

Zahraniční pracovní cesta

Je cesta konaná mimo území České republiky. Podle zákoníku práce je rozhodným okamžikem pro vznik nároku na vyplacení cestovních náhrad v cizí měně překročení hranice České republiky, např. doba odletu z České republiky a doba příletu do České republiky. Zaměstnanec je povinen oznámit tyto skutečnosti zaměstnavateli. [6]

Zaměstnavatel určí před konáním zahraniční pracovní cesty zahraniční stravné v cizí měně ve výši základní sazby zahraničního stravného. Základní sazba je stanovena v celých jednotkách, s přihlédnutím k podmínkám zahraniční pracovní cesty. Je určena pro daný stát prováděcím právním předpisem vydaným v souladu s § 189 zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů.

Výše stravného se počítá buď podle základní sazby státu, která je sjednaná v příkazu k pracovní cestě nebo podle sazby státu ve kterém strávil zaměstnanec na pracovní cestě nejvíce času za kalendářní den. Přehled základních sazeb některých evropských zemí je uveden v tabulce 3.7

Tab. 3.7 Přehled základních sazeb stravného některých evropských zemí

Země	Měna	Základní sazba
Německo, Rakousko, Francie	Euro	45
Slovensko, Polsko	Euro	35
Dánsko	Euro	50
Velká Británie	Libra	40

Zdroj: Vyhláška Ministerstva financí ČR č. 354/2013 - vlastní zpracování

Pokud zaměstnanec stráví na zahraniční pracovní cestě déle než hodinu mimo území České republiky v jednom kalendářním dnu, má nárok na zahraniční stravné. Výše

vyplaceného stravného je závislá na době strávené mimo území České republiky viz tab. tab.3.8. Doby strávené mimo území České republiky, které trvají déle než jednu hodinu, v jednom dni se pro účely zahraničního stravného sčítají. [12]

Tab. 3.8 Výše poskytnutí zahraničního stravného v závislosti na době strávené mimo území ČR

	Doba strávená mimo území ČR	Výše stravného
1.	Déle než 18 hodin	základní sazba
2.	Déle než 12 hodin, maximálně 18 hodin	2/3 základní sazby
3.	Minimálně 1 hodina, maximálně 6 hodin	1/3 základní sazby
4.	Déle než 5 hodin, jestliže bude nárok na tuzemské stravné	1/3 základní sazby
5.	Méně než jedna hodina	stravné se neposkytuje

Zdroj: Kovalíková 2013 - vlastní zpracování

Pokud bylo zaměstnanci během zahraniční pracovní cesty poskytnuto jídlo, které má charakter snídaně oběda nebo večeře a toto jídlo nehradil. Bude zaměstnanci za každé jídlo uvedené ve vyúčtování pracovní cesty stravné kráceno o hodnotu uvedenou v tabulce 3.9.

Tab. 3.9 Krácení zahraničního stravného

	Sazba	Jídlo	Krácení	Celkové stravné po krácení	Zbývá
1.	Základní sazba	snídaně	o 25 %	Celá sazba -25 %	
		oběd	o 25 %	Celá sazba -25 %	
		večeře	o 25 %	Celá sazba -25 %	
	Poskytnutí všech tří jídel			Celá sazba-75 %	zbývá 25 % základní sazby
2.	2/3 sazby	snídaně	o 35 %	2/3 sazba -35 %	
		oběd	o 35 %	2/3 sazba -35 %	
		večeře	o 35 %	2/3 sazba -35 %	
	Poskytnutí dvou jídel			2/3 sazba -70 %	zbývá 30 % 2/3 sazby
3.	1/3 sazby	snídaně	o 70 %	1/3 sazba -70 %	
		oběd	o 70 %	1/3 sazba -70 %	
		večeře	o 70 %	1/3 sazba -70 %	
	Poskytnutí jednoho jídla			1/3 sazba -70 %	30 % 1/3 sazby

Zdroj: zákoník práce § 170 - vlastní zpracování

Zaměstnavatel má možnost poskytnout zaměstnanci kapesné až do 40 % vyměřeného zahraničního stravného. Zaměstnanec nemusí ničím prokazovat, jak toto kapesné utratil. Výši kapesného je nutné uvést v příkazu k zahraniční pracovní cestě. Pokud zaměstnanec po domluvě se zaměstnavatelem použije pro zahraniční pracovní cestu silniční motorové vozidlo, s výjimkou vozidla poskytnutého zaměstnavatelem, náleží zaměstnanci za každý najetý km náhrada v základní sazbě plus cena spotřebované pohonné hmoty. Zaměstnavatel je povinen vyplatit náhradu za spotřebované pohonné hmoty v cizí měně a prokázané ceně pouze za ty kilometry, které byly najety za hranicí České republiky. Pokud z vážných důvodů není zaměstnanec schopen předložit doklad o nákupu pohonné hmoty mimo území České republiky, může mu zaměstnavatel vyplatit náhradu na základě prohlášení o skutečně vynaložené ceně pohonné hmoty a důvodech jejího nedoložení.

Po domluvě může zaměstnavatel zaměstnanci zapůjčit platební kartu na místo vyplácení zálohy. [6]

Vyúčtování pracovní cesty

Pokud se nedohodnou na jiné době, má zaměstnanec povinnost do deseti pracovních dnů od konce pracovní cesty předložit zaměstnavateli doklady potřebné pro vyúčtování pracovní cesty, pravdivě uvést všechny údaje potřebné k provedení vyúčtování dané pracovní cesty a taky musí vrátit nevyúčtovanou (neutracenou) část zálohy. Částka, kterou má zaměstnanec vrátit v české měně, se zaokrouhluje na celé koruny směrem nahoru. Pro vyúčtování zálohy použije zaměstnavatel směnný kurz, za který byla tuzemská měna směněna na jinou měnu a kurz vyhlášený českou národní bankou v den vyplacení zálohy.

Pokud se nedohodnou na jiné době, má zaměstnavatel povinnost do deseti pracovních dnů od předložení potřebných dokladů provést vyúčtování pracovní cesty a uspokojit nároky zaměstnance. [6]

Cestovní náhrady z pohledu daně z příjmu

Podle § 24 zákona o daních z příjmu jsou pro zaměstnavatele cestovní výdaje do limitu daňově uznatelným výdajem. To znamená, že snižují základ daně z příjmu. Z pohledu zaměstnance nejsou cestovní náhrady do limitu předmětem daně z příjmu, to znamená, že nevstupují do základu daně. [1]

Limity daňově uznatelných výdajů a náhrad jsou uvedeny v předchozích podkapitolách ve formě tabulek.

3.4 Směrnice upravující poskytování ochranných a jiných pracovních pomůcek zaměstnancům

Podniky, které poskytují svým zaměstnancům ochranné a jiné pomůcky, by měly mít vytvořený seznam těchto věcí a upravené podmínky pro jejich poskytování. Je to důležité proto, aby měly přehled o tom kolik věcí a komu vydaly, ale hlavně protože každá ÚJ má na základě svého předmětu činnosti individuální podmínky pro vytvoření seznamu ochranných pomůcek, které budou daňově uznatelné. Tento seznam by měl být součástí směrnice, ve které bude mimo jiné upřesněn rozsah jejich plnění, který je možno zahrnout do základu daně. Tato směrnice pak bude používána při členění nákladů na daňově uznatelné a neuznatelné náklady podle § 24 ZDP. Směrnice musí být vypracována v souladu se zákoníkem práce a prováděcí vyhláškou, případně jinými právními ustanoveními. Náklady na ochranné pomůcky, poskytnuté nad rámec směrnice, nebudou daňově uznatelné. [7]

3.4.1 Obecné vymezení problematiky poskytování pracovních ochranných pomůcek zaměstnancům

Z § 101 zákoníku práce vyplývá zaměstnavateli povinnost zajistit bezpečnost a ochranu zdraví svých zaměstnanců v průběhu výkonu jejich pracovní činnosti.

Z § 104 zákoníku práce pak povinnost poskytovat zaměstnancům osobní ochranné prostředky.

Osobní ochranné prostředky musí zaměstnance chránit před riziky, nesmí ohrožovat jejich zdraví, nesmí bránit při výkonu pracovní činnosti a musí splňovat požadavky stanovené nařízením vlády č. 21/2003 Sb., které stanoví technické požadavky na pracovní pomůcky.

Zaměstnavatel má dále povinnost poskytovat zaměstnancům mycí, čistící a dezinfekční prostředky, pokud pracují na pracovišti, které má nevyhovující mikroklimatické podmínky, nebo v závislosti na znečištění kůže a oblečení. Zaměstnavatel při poskytování těchto prostředků musí postupovat v souladu s nařízením vlády č. 361/2007 Sb., které stanoví podmínky zaměstnanců na pracovišti. Tímto nařízením se ÚJ řídí i při poskytování ochranných nápojů. Pokud zaměstnanci pracují, v chladných podmínkách, musí jim být poskytnuty teplé nápoje, v horkých podmínkách by mělo být přihlédnuto k požadavkům zaměstnanců.

Zákoník práce výslovně zakazuje, aby ÚJ nahradila poskytování výše uvedených věcí finančním plněním. Umožňuje však poskytování peněžních paušálů na jejich údržbu. Paušály musí být podloženy řádným výpočtem a v případě změny podmínek se musí přepočítat.

I přes možnost vyplácení těchto paušálů zodpovídá za stav a údržbu ochranných pomůcek ÚJ. U ochranných pomůcek nelze uzavřít dohodu o hmotné zodpovědnosti. [7]

Poskytování pracovních prostředků a pomůcek by měla ÚJ evidovat na osobní kartě zaměstnance. Inventarizace těchto prostředků by měla být provedena, alespoň jednou ročně. Kontroluje se nejen jejich počet, ale i funkčnost.

§ 190 zákoníku práce poskytuje ÚJ možnost vyplácet zaměstnanci finanční náhrady, pokud zaměstnanec používá místo firemního náradí své vlastní. Ochranné pomůcky musí být poskytovány bezplatně.

4. Analýza vnitropodnikových směrnic účetní jednotky

Praktická část je zaměřena na analýzu zvolených vnitropodnikových směrnic společnosti DLF-TRIFOLIUM Hladké Životice, s.r.o. (dále jen „DLF“).

Pro analýzu byly vybrány níže uvedené směrnice. Směrnice „Zásoby a jejich evidence“. Společnost DLF má v zásobách vázány nemalé finanční prostředky a proto je vhodné zanalyzovat obsah této směrnice. Dále je pro analýzu vybrána Směrnice „Cestovní náhrady“. Vzhledem k tomu, že šlechtitelská stanice Hladké Životice s.r.o. je dceřiná společnost nadnárodní společnosti DLF-TRIFOLIUM a jsou zde zahraniční pracovní cesty poměrně časté. Na závěr kapitoly bude zpracována směrnice, kterou DLF doposud nemá a vzhledem k podmínkám by ji mohla nebo měla mít.

4.1 Představení společnosti DLF-TRIFOLIUM Hladké Životice, s.r.o.

Šlechtitelská stanice Hladké Životice má dlouhou historii. Byla založena už v roce 1947. Jedním z jejích hlavních úkolů bylo množit tehdy uznané odrůdy trav. Některé z těchto odrůd se množí a prodávají dodnes. Postupem času začala šlechtitelská stanice šlechtit vlastní odrůdy trav. Zpočátku bylo šlechtění zaměřeno na odrůdy trav vhodné na pastvu, od sedmdesátých let se sortiment rozrostl o šlechtění travníkových odrůd. V roce 1976 byla vyšlechtěna první travníková odrůda nazvaná GOLF. Před revolucí v roce 1989 byla šlechtitelská stanice Hladké Životice součástí česko-slovenského systému šlechtění.

V roce 1995 byla provedena privatizace šlechtitelské stanice a vznikla společnost s ručením omezeným, která se orientovala na česko-slovenský trh. Časem se ukázalo, že je tento trh příliš malý na to, aby výnosy z prodeje osiva a licenční poplatky pokryly další náklady na rozvoj šlechtění. Z tohoto důvodu se společnost rozhodla vstoupit na zahraniční trhy. Pro jednodušší proniknutí na zahraniční trhy uzavřela partnerství s významnou dánskou šlechtitelskou společností DLF-TRIFOLIUM a odprodala jí část svých hlasovacích práv. Prostřednictvím DLF-TRIFOLIUM, prorazila šlechtitelská stanice Hladké Životice v mnoha zemích Evropy a Spojený států amerických. V současné době se po celém světě prodává 19 travních odrůd vyšlechtěných šlechtiteli z Hladkých Životic, ale šlechtitelská stanice už není samostatnou společností, nýbrž dceřinou společností DLF-TRIFOLIUM. V roce 2011 došlo k přejmenování na DLF-TRIFOLIUM Hladké Životice, s.r.o. (dále jen „DLF“).

Praktická část této bakalářské práce se vztahuje pouze na tuto dceřinou společnost, nikoli na DLF-TRIFOLIUM jako celek.

Na úvod analýzy vnitropodnikových směrnic společnosti DLF je nutné vyzdvihnout fakt, že společnost tvoří směrnice po celou dobu své novodobé existence, to znamená od roku 1995. Což je obdivuhodné, protože autoři odborných literatur uvádějí, že existuje mnoho společností, které směrnice netvoří ani dnes. Všechny pro společnost významné problematiky jsou upravené vnitropodnikovými předpisy. Na tom, aby bylo vše v pořádku, se kromě ekonomky podniku podílí i externisté (právníci a daňoví poradci).

4.2 Směrnice zásob ve společnosti DLF-TRIFOLIUM Hladké Životice, s.r.o.

Na směrnici zásob má velký vliv předmět podnikání společnosti a také postup při výrobě výrobků.

Předmětem podnikání DLF je šlechtění a prodej travních osiv. Množení osiv je zajišťováno prostřednictvím dodavatelů (množitelů osiva). DLF potom zpětně tato osiva odkoupí a klasifikuje jako zásobu ke zpracování. Teprve až vyčištěné osivo projde další kontrolu Ústředního kontrolního a zkušebního ústavu zemědělského (dále jen „ÚKZÚZ“), provede DLF změnu klasifikace na zboží.

4.2.1 Vymezení a evidence zásob

V úvodu směrnice je přehledné vymezení zásob. ÚJ eviduje níže popsané druhy zásob. **Skladový materiál** pod tento materiál spadá - osivo pro výrobu směsí, potraviny pro závodní stravování a ostatní materiál. Všechny položky skladového materiálu mají svou skladovou kartu a jsou analyticky rozčleněny na účtu materiál na skladě.

Nedokončená výroba je klasifikována jako rostlinná výroba od zasetí do sklizně. Za **zboží** je považováno osivo trav a směsí osiv trav určené k prodeji.

Evidence osiva a směsí osiv je zajištěna prostřednictvím specializovaného softwaru OSIVO, odtud se údaje o veškerém pohybu osiva zaznamenávají přímo na účty hlavní knihy. Evidence ostatních zásob je vedena v ekonomickém softwaru podniku.

4.2.2 Způsoby účtování zásob

ÚJ používá k účtování zásob primárně způsob „A“, ale jednorázové nákupy pro bezprostřední použití jsou účtovány rovnou do spotřeby a tedy způsobem „B“. Níže jsou uvedeny druhy zásob, kterých se týká účtování způsobem „B“, jako jsou kancelářské potřeby, čisticí prostředky, náhradní díly, pytle, ostatní materiál k balení osiva, ochranné pracovní pomůcky a ostatní drobný materiál, o kterém ÚJ rozhodne, že jej není třeba evidovat na majetkových účtech hlavní knihy.

Ve směrnici je dále uvedeno, jak postupovat při skutečnostech, které v průběhu účetního období běžně nastávají.

Přijetí na sklad a účtování nákupu osiva (suroviny pro výrobu směsi osiv) od množitelů. Směrnice uvádí, že množitelé dodávají na sklad surové osivo, odpovědná osoba musí odebrat vzorky tohoto osiva a dohlédnout na to, že bude převezeno k vyčištění. Poté odsouhlasí svým podpisem dodací list, který je podkladem pro naskladnění surového osiva a předá ho k zaúčtování. Osoba pověřená vedením skladové evidence zavede příjem do softwaru OSIVO a vyhotoví příjemku. Zavedený příjem bude softwarem automaticky zaúčtován na podrozvahový účet 751.001 - Zásoby přijaté ke zpracování.

Vyčištěné osivo. Po vyčištění a převezení na sklad vyčištěného osiva je odpovědná osoba povinná vyhotovit protokol o čištění osiva a předat ho k zaúčtování. Tento protokol slouží jako podklad pro přeúčtování mezi účtem 751.001 - Zásoby přijaté ke zpracování a účtem 751.002 - Zpracované zásoby. Zpracovaná zásoba je evidována v objemu vyčištěného osiva.

Uznání osiva. Přeúčtování z podrozvahového účtu 751.002 - Zpracované zásoby na účet rozvahový 132.001 - Osivo a souvztažné zaúčtování na účet 389.001 - Nevyfakturované dodávky osiva se provede teprve, až přijde vyrozumění od ÚKZÚZ, že namnožené osivo splňuje všechny parametry pro danou odrůdu.

Dodavatelská faktura. Množitelé vystaví fakturu za namnožené osivo až v okamžiku, kdy obdrží avízo od společnosti DLF, že vyčištěné osivo prošlo kontrolou ÚKZÚZ. V okamžiku, kdy vystavená faktura přijde do DLF zaúčtuje se následovně 389.001/321.001.

Nákup již vyčištěného a uznaného osiva pro obchodní účely účtuje ÚJ přes software OSIVO na účet 132.001 - Osivo.

Úbytek osiva. K úbytku osiva dochází při prodeji anebo při výrobě směsí. Při prodeji osiva se v softwaru OSIVO zadá údaj o množství prodávané zásoby. Úbytek zásoby je zaznamenán na účtu 132.001 - Osivo. Současně je potřeba vytisknout dodací list a fakturu pro

odběratele. V případě platby v hotovosti se vystaví příjmový pokladní doklad a peníze jsou uhrazeny do pokladny expedice.

Nedokončená výroba. Náklady na nedokončenou výrobu (mák, obiloviny, trávy a ostatní) jsou v průběhu účetního období evidovány na nákladových účtech a zakázkách připadajících těmto komoditám. Vždy na konci kalendářního měsíce se zaúčtuje změna stavu nedokončené výroby na jednotlivých zakázkách (121/611).

Hotové výrobky. V okamžiku dokončení výrobního procesu bude nedokončená výroba přeúčtována na účty hotových výrobků. U máku, obilovin a ostatních plodin rostlinné výroby je tento okamžik den sklizně. U trav je to den, v který přijde uznávací list z ÚKZÚZ.

4.2.3 Oceňování zásob

Nakoupené zásoby společnost oceňuje **pořizovací cenou**. U stejného typu zásob, pořízených za rozdílnou cenu, používá ÚJ pro ocenění ve skladové evidenci metodu váženého aritmetického průměru. Vážený aritmetický průměr se automaticky přepočítá v používaném softwaru s každým příjmem na sklad. Výše zmíněné neplatí u surového osiva, které se při nákupu eviduje na podrozvahovém účtu 751.001 - Zásoby ke zpracování. Toto osivo se ocení součinem fakturované ceny a předpokládaným procentem výnosnosti.

Vyčištěné osivo je oceněno smluvní dodavatelskou cenou, za kterou se předpokládá fakturace.

Příjem vyčištěného a uznaného osiva na sklad se zaúčtuje na účet 132.001 - Osivo a ocení se níže popsaným způsobem.

Protože jsou pořizovací ceny osiva ve smlouvách stanoveny v určitém rozpětí a jsou známy až v okamžiku přijetí dodavatelské faktury, používá DLF pro jejich ocenění metodu pevné ceny.

Pořizovací cena osiva je rozdělena na tři části, **předem stanovenou cenu zásob, odchylku od této ceny a ostatní náklady související s pořízením** (doprava, clo)

Při vyskladnění se odchylky a vedlejší náklady rozpouštějí do nákladů pomocí vzorce:

$$O = \frac{PS_o + P\check{r}_o}{PS_z + P\check{r}_z} * \check{U}_z$$

Zásoby vytvořené vlastní činností se v ÚJ oceňují přímými náklady, to znamená přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady.

Nedokončená výroba se oceňuje vlastními náklady výroby, které jsou sledovány na jednotlivých účtech a zakázkách. Na konci měsíce se přírůstek nedokončené výroby ocení výší nákladů, které byly v tomto měsíci vynaloženy na jejich výrobu.

Hotové výrobky (travní směsi) se oceňují vnitropodnikovou cenou osiv, ze kterých byla směs namíchána plus náklady na přímé mzdy.

Inventarizace zásob se provádí v souladu se směrnicí inventarizace zásob, kterou má společnost také vypracovanou.

ÚJ si nestanovila žádné normy pro přirozené úbytky zásob.

4.2.4 Hodnocení směrnice zásob

Směrnice upravující evidování, účtování, a oceňování, zásob společnosti DLF, je velmi propracovaná a myslí na všechny události, které mohou v průběhu účetního období při účtování zásob nastat. Je v souladu se všemi zákony, normami a vyhláškami, které upravují účetnictví. Směrnice má v úvodu nejen hlavičku s podstatnými náležitostmi ÚJ, ale i s podstatnými náležitostmi samotné směrnice. Jednotlivé problematiky jsou ve směrnici řazeny logicky od vymezení zásob, až po příkaz k jejich inventarizaci. Jsou zde navíc uvedeny účetní případy, které mohou nastat pouze v odvětví šlechtění osiv, což je velmi přínosné pro zaměstnance ÚJ, kteří v předchozím zaměstnání pracovali v jiném odvětví. Směrnice je přehledná a účetní nebo skladník zde mohou najít, za co přesně zodpovídají. V případě nesnáží zde mohou nalézt postup, jak danou situaci řešit. ÚJ má navíc špičkový systém evidence zásob a vnitropodnikového účetnictví, který vede v softwaru OSIVO. Snad jediná problematika, o které se směrnice nezmiňuje, je problematika opravných položek. Vzněl jsem proto dotaz na ekonomku podniku a ta mi sdělila, že pro výpočet opravných položek používá už třetím rokem stejný metodický postup a sazby. Tento postup však nemá nikde zaznamenan. Podle mého názoru by bylo vhodné, tento postup výpočtu opravných položek zahrnout do směrnice zásob. Jinak nemám nic, co bych této směrnici vytknul. Kopie směrnice „Zásoby a jejich evidence“ je přiložena k bakalářské práci v příloze č. 1

4.3 Směrnice upravující cestovní náhrady ve společnosti DLF-TRIFOLIUM Hladké Životice, s.r.o.

Směrnice upravující cestovní výdaje vychází ze zákoníku práce, aby mohla být využívána pro vyčíslení celkových náhrad za tuzemskou nebo zahraniční pracovní cestu, musí

jí ÚJ každý rok aktualizovat, protože většina sazeb se každý rok mění. Společnost DLF směrnici cestovních náhrad pravidelně neaktualizuje a v současné době s ní už ani aktivně nepracuje. Na místo toho, ekonomka podniku, při výpočtech a výplatách cestovních náhrad, používá aktuální sazby a ustanovení zákoníku práce a ZDP. Vzhledem k tomu, že šlechtitelská stanice Hladké Životice je dceřinou společností nadnárodní společnosti DLF-TRIFOLIUM, jsou zde zahraniční pracovní cesty řídících pracovníků a šlechtitelů velmi časté. Ekonomka podniku má tedy značnou praxi ve výpočtech a výplatách cestovních náhrad. Zaměstnanci vždy obdrží výši náhrad, na kterou mají ze zákona nárok a také v účetnictví je vše v pořádku.

Jedním s důvodů toho, že podnik bezproblémově funguje i bez aktualizované směrnice cestovních náhrad, je i skutečnost, že okruh zaměstnanců, kteří jsou vysíláni na pracovní cesty, je velice malý a tak je může ekonomka podniku osobně seznámit s podmínkami pracovní cesty.

Nicméně směrnice by se měla aktualizovat a v některých částech dopracovat tak, aby ji bylo možno v podniku aktivně využívat, ať už pro výpočty a výplaty cestovních náhrad nebo pro informování zaměstnanců o jejich nárocích a povinnostech. V níže provedené analýze bude upozorněno na neaktuálnosti a budou navržena ustanovení, které v této směrnici chybí.

4.3.1 Analýza směrnice cestovních náhrad ve společnosti DLF

Zejména u cestovních náhrad je mnoho sazeb náhrad, které se každý rok mění, je proto velmi praktické pro snadnou aktualizaci směrnice, aby byly správné odkazy na § uvedený ve všech ustanoveních, kde se vyskytují sazby cestovních náhrad.

První bod směrnice cestovních náhrad společnosti DLF se zabývá náhradami **stravného při tuzemské pracovní cestě** a jejich krácením. Takto by směrnice cestovních náhrad začínat neměla. V úvodu zde chybí minimálně ustanovení, které by říkalo, že předmětem cestovních náhrad jsou výdaje, které vznikly zaměstnanci při pracovní cestě, na kterou byl vyslán zaměstnavatelem k plnění pracovních povinností. A ustanovení, které by říkalo, že za dobu strávenou na pracovní cestě, má zaměstnanec kromě cestovních náhrad, nárok i na svou mzdu. Až pak by měla následovat pravidla pro vyplácení jednotlivých náhrad.

Co se týká náhrad tuzemského stravného a jeho krácení v případě poskytnutí jídla, na které zaměstnanec nepřispěl, sazby jsou neaktuální, ale je zde správný odkaz na § zákoníku práce, kde jsou aktuální sazby.

Druhý bod směrnice řeší **poskytování zahraničního stravného** a odvolává se na vyhlášku ministerstva financí o stanovení výše zahraničního stravného na příslušný rok. Do bodu dvě by se měla přidat níže uvedená ustanovení týkající se vymezení zahraniční pracovní cesty a poskytování zahraničního stravného. „Doba pro nárok na zahraniční stravné se začíná počítat překročením hranice České republiky nebo odletem z letiště.“

„Pokud zaměstnanec cestuje přes více států, budou mu poskytnuty náhrady stravného podle sazby státu, ve kterém stráví nejvíce času.“ Dále by si zde DLF měla vytvořit seznam zemí, do kterých své zaměstnance vysílá nejčastěji a pak už si jen každý rok aktualizovat sazby. Příkladem tohoto seznamu může být tabulka 3.7 této bakalářské práce. Jsou v ní záměrně uvedeny země, do kterých společnost vysílá své zaměstnance nejčastěji. Sazby jsou aktuální pro rok 2014.

Tak jako u náhrad tuzemského stravného se i u zahraničních náhrad řeší krácení v případě, že bylo zaměstnanci poskytnuto jídlo, na které nepřispěl.

Zde má společnost uvedeny pouze neaktuální sazby a chybí zde i odkaz na § zákona, z něhož sazby vyplývají. Tím je § 176 zákoníku práce. Společnost si může upravit krácení zahraničního stravného tabulkou jako je tabulka 3.9 této bakalářské práce.

Ostatní cestovní náhrady jsou řešeny pouze správným odkazem na § zákoníku práce

Není zde ani zmínka o tom, že by zaměstnanci měli doložit prokazatelné výdaje za ubytování, spotřebované pohonné hmoty a podobně. To by se dalo řešit jednoduchými ustanoveními:

- Zaměstnanec u vyúčtování doloží daňové doklady (účtenky) za všechny výdaje, kromě výdajů na stravování, které mu na pracovní cestě vznikly. Jinak mu tyto výdaje nebudou proplaceny;
- Pokud zaměstnanec se závažných důvodů není schopen doložit tyto výdaje, pak mu bude poskytnuta náhrada v ceně obvyklé pro zemi, ve které tyto výdaje vznikly;

Bod tři dále řeší **poskytování kapesného na pracovní cestu**, to je řešeno zcela správně.

Poskytování záloh na pracovní cestu řeší DLF poskytnutím hotovosti a platebních karet podniku. Nemá však tuto skutečnost uvedenou ve směrnici.

S posledního bodu směrnice vyplývá, že zaměstnanec může pro pracovní cestu **použít soukromé motorové vozidlo**, pokud má uzavřené havarijní pojištění. Neřeší se tu však, jaké

náhrady budou zaměstnanci vyplaceny při použití jeho motorového vozidla. Tato problematika je popsána na straně 34, této bakalářské práce.

Dále ve směrnici chybí jakékoliv **vymezení povinností zaměstnanců** vyslaných na pracovní cestu. Mělo by zde být uvedeno do kolika dnů po pracovní cestě je zaměstnanec povinen předložit podklady pro vyúčtování pracovní cesty a také to, že každý zaměstnanec předkládá podklady pouze sám za sebe, nikoli za své kolegy. Výjimkou může být vyúčtování za ubytování, pokud zaměstnanci bydleli ve stejném pokoji.

Podrobnosti k vyúčtování pracovní cesty jsou popsány na straně 38, této bakalářské práce.

Dále by se do směrnice měly dodat níže uvedené informace:

- Všechny cestovní náhrady vyplacené do limitu jsou pro společnost daňově uznatelné;
- Cestovní náhrady vyplacené do limitu, nejsou předmětem daně z příjmů zaměstnanců;
- Směrnice cestovních náhrad je závazná pro všechny zaměstnance společnosti a i pro osoby, které pro společnost pracují na základě dohody o práci nebo smlouvy o dílo;

Kopie Směrnice „Cestovní náhrady“ je přiložena v příloze č. 2.

4.4 Směrnice upravující archivaci účetních záznamů a jejich skartaci

Společnost DLF archivuje účetní záznamy v souladu s § 31 zákona o účetnictví a také v souladu se všemi zákony, které upravují výjimky uvedené v § 32 zákona o účetnictví. Archivaci provádí společnost interně, ale nemá písemně stanovena žádná pravidla, která by archivaci a skartaci upravovala. Z toho důvodu je v příloze č. 3 vypracován návrh směrnice „archivace účetních záznamů a jejich skartace“. Tento návrh je předběžný a ekonomka společnosti si ho může upravit podle vlastních požadavků.

5. Závěr

Bakalářská práce se dělí na teoretickou část a na praktickou část. Kapitoly 2. a 3. spadají do teoretické části, kapitola 4. spadá do praktické části. V úvodu druhé kapitoly je popsáno, co jsou to vnitropodnikové směrnice, z čeho se vychází při jejich tvorbě, dále pak jaké úlohy v účetních jednotkách plní a jaká může být jejich podoba.

Dále druhá kapitola teoreticky rozpracovává tři směrnice, které mají pro většinu účetních jednotek velký význam z pohledu řízení společnosti a výpočtu daňové povinnosti, proto jsou nazývány „doporučené“. Jedná se o směrnici zásob, směrnici odpisového plánu a směrnici pokladní agendy.

Ve třetí kapitole jsou teoreticky rozpracovány směrnice, jejichž problematiky nemají tak podstatný vliv na řízení podniku, a proto se nazývají „ostatní“.

Cílem rozpracování teoretických částí bylo uvést, jaké dílčí problematiky se v těchto směrnících mají upravit a také možnosti jejich úpravy, které jsou podle zákonů a norem upravujících české účetnictví správně. Ve čtvrté kapitole je provedena analýza vnitropodnikových směrnic společnosti DLF-TRIFOLIUM Hladké Životice, s.r.o. Po prostudování materiálů, které společnost poskytla, byla hlubší analýza zaměřena na směrnici „Zásoby a jejich evidence“, protože v zásobách je vázána podstatná část aktiv společnosti. U této směrnice nebyly zjištěny žádné chyby. Jako další byla zanalyzována směrnice „Cestovní náhrady“, protože v této společnosti je vysílání zaměstnanců na pracovní cesty velmi časté. Ve směrnici cestovních náhrad byly však nalezeny chyby, jak neaktuálnosti sazeb, tak chybějících údajů. Je však nutno zdůraznit to, že společnost má všechny výpočty a výplaty cestovních náhrad zcela správně, protože se směrnici cestovních náhrad už aktivně nepracuje a pro výpočet používá aktuální sazby a ustanovení zákoníku práce, případně dalších zákonů a norem upravujících účetnictví. Nicméně by měla společnost tuto směrnici aktualizovat a v některých částech dopracovat. Viz návrhy v průběhu analýzy směrnice v podkapitole 4.3. V závěru analýzy, bylo společnosti navrženo, aby si zavedla směrnici upravující archivaci účetních záznamů a jejich skartaci. Návrh této směrnice je přiložen v příloze č. 3.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

- [1] HRUŠKA, Vladimír. *Vnitropodnikové směrnice*. Praha 3. BILANCE, 2002. 132 s. ISBN 80-86371-32-8
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2013*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 424 s. ISBN 978-80-7263-771-3.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Daňová evidence*. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 104 s. ISBN 978-80-248-1798-9.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelských subjektů*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2012. 120 s. ISBN 978-80-248-2905-0.
- [5] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 574 s. ISBN 978-80-7357-993-7.
- [6] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 440 s. ISBN 978-80-7263-824-6.
- [7] LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 6. vyd. Praha 7: GRADA Publishing, 2014. 128 s. ISBN 978-80-2475172-6.
- [8] PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetnictví podnikatelských subjektů*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 140 s. ISBN 978-80-7357-617-2.

Zákony

- [9] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [10] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

[11] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

[12] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

Další literatura

[13] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Seznam zkratk

CZ-CC	kód Klasifikace stavebních děl
CZ-CPA	kód Klasifikace produkce
ČR	Česká Republika
ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DLF	DLF-TRIFOLIUM Hladké Životice, s.r.o.
DPH	Daň s přidané hodnoty
FAP	přijatá faktura
FAV	vystavená faktura
FVE	Fotovoltaická elektrárna
GŘ	Generální finanční ředitelství
IAS	Mezinárodní účetní standardy
Kč	korun českých
MD	má dáti
O	odchylka
Př o	přírůstek odchylky
Př z	přírůstek zásob
PS o	počáteční stav odchylky
PS z	počáteční stav zásob
Tab.	tabulka
ÚJ	účetní jednotka
ÚKZÚZ	Ústřední kontrolní a zkušební ústav zemědělský
ÚZ	úbytek zásob
VBÚ	výpis z bankovního účtu
VPD	výdajový pokladní doklad
VÚD	vnitropodnikový účetní doklad
ZDP	zákon o daních z příjmu

Seznam tabulek

Tab. 2.1 Propojení jednotlivých druhů zásob a účetních skupin

Tab. 2.2 Účtování na konci účetního období u způsobu B

Tab. 2.3 Účtování odpisů

Tab. 3.1 Rozdělení motorových vozidel mezi zaměstnance

Tab. 3.2 Trvalý příkaz k jízdě

Tab. 3.3 Účtování stravenek

Tab. 3.4 Výše náhrad stravného

Tab. 3.5 Krácení cestovních náhrad

Tab. 3.6 Velikosti základních náhrad

Tab. 3.7 Přehled základních sazeb stravného některých evropských zemí

Tab. 3.8 Výše poskytnutí zahraničního stravného v závislosti na době strávené mimo území ČR

Tab. 3.9 Krácení zahraničního stravného

seznam schémat

Schéma 2.1 Druhy daňových odpisů s odkazem na příslušný § ZDP

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 - školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce.
Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. 7. 2014

Jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 Směrnice - Zásoby a jejich evidence

Příloha č. 2 Směrnice - Cestovní náhrady

Příloha č. 3 Návrh směrnice - Archivace účetních záznamů a jejich skartace